

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

Sobre el tema "solve et repete"

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Eugenio Gutiérrez López

Madrid, 2015

7E
1775

" UNIVERSIDAD COMPLUTENSE ".

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL PARA COLACION DEL GRADO DE DOCTOR

LICENCIADO EUGENIO GUTIERREZ LOPEZ

SOBRE EL TEMA

" SOLVE ET REPETE "
=====



CATEDRATICO DIRECTOR:
ILTRMO. SR. D. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.

Madrid.- 1.978

D E D I C A T O R I A

A D. Fernando, mi maestro, que con su ejemplo ha orientado mi vida Universitaria hacia el cultivo del Derecho Financiero.

INTRODUCCION.

La elección del Principio Solve et Repete, como tema del estudio, obedece a una doble índole de razones: De un lado, su indudable significación teórica, ya que comprende cuestiones tan interesantes como el pago, en sus vertientes civilistas y tributaria, y el recurso con todas sus implicaciones de carácter procesal en orden a la tutela de los derechos e intereses legítimos; por otra parte el principio presenta una enorme transcendencia práctica, ya que en la realidad afecta a todos los ciudadanos obligados a pagar sus tributos y a la Administración en cuanto garante del interés público.

En efecto, desde el punto de vista del particular, existe el deseo de evitar la entrega pecunaria en que el tributo consiste como consecuencia de determinaciones de la administración financiera, que son discutibles y posiblemente equivocadas. Desde la perspectiva de ésta, su interés se centra en que la prestación se produzca sin dilaciones ni obstáculos a la mayor brevedad posible. Por ello y para ello goza del privilegio de ejecutoriedad que significa que la actuación administrativa se supone legítima y que el acto administrativo en que se plasma constituye suficiente para la ejecución.

Este principio que excepcionalmente sigue vigente en España, no ha sido sin embargo objeto de un análisis global sino de parciales enjuiciamientos que han delimitado imperfectamente sus contornos y significado. En pocas materias como en esta, se hace tan pre

cisa una crítica a fondo y hasta sus últimas consecuencias para -- que en un futuro próximo podamos hablar de la derogación del mismo.

En este humilde intento de análisis completo del tema, realizaremos una breve referencia histórica; nos detendremos con espe-- cial detalle en el pago y el recurso, especialmente a la luz del - derecho positivo español vigente; efectuaremos una breve síntesis_ de la jurisprudencia resaltando los criterios fundamentales de - - ella; y finalmente y teniendo como principal soporte el Proyecto - Constitucional, trataremos de someter desde la perspectiva negati- va y positiva a profunda revisión el citado Principio. En nuestra_ tarea nos hemos servido fundamentalmente de las aportaciones doc-- trinales de los autores italianos y españoles, que con su inestimable bagaje de conocimientos nos han suministrado el punto de apoyo para el ulterior desarrollo del problema.

CAPITULO I - EVOLUCION HISTORICA.

EL PRINCIPIO "SOLVE ET REPETE".

El estudio de cualquier Institución o principio, requiere un análisis previo de los fundamentos históricos que constituyen el origen del mismo. No podemos por ello olvidarnos de hacer una referencia siquiera sucinta a las etapas que han precedido en el orden jurídico a la formulación actual del principio.

1.1 - DERECHO ROMANO - ORIGENES AL SIGLO IV.

Iniciaremos este análisis con el Derecho Romano: El proceso romano comprende dos etapas principales: El "ordo judiciorum privatorum" y el "cognitio extra ordinem".

En ninguna de estas dos etapas se observa referencia alguna a la exigencia del pago para poder interponer reclamaciones, tal vez debido a que el proceso romano tiene un origen privado que se basa en un convenio concluído entre las partes para someter la resolución del asunto a un juez privado. No existe pues en la primera etapa mención alguna a tribunales impersonales instituidos por el Estado para conocer de cualquier negocio que se le sometiere, pero este interviene para obviar el inconveniente que podría surgir de la no aceptación del encargo de juzgar por el árbitro y de la revocación del compromiso por las partes. Para lo primero el Estado crea una especie de tribunal arbitral autorizado por el me-

diante la confección de unas listas donde constaban los nombres de las personas que estaban obligadas a aceptar el encargo de manera coactiva y a realizar actos procesales para llegar a la sentencia que gozaba de la garantía del Estado en cuanto a su ejecución en caso de falta de cumplimiento voluntario. La ejecución en su forma más antigua se caracterizaba por su extremado rigor y falta de sentimiento humanitario ya que el deudor quedaba sometido en cuerpo y bienes a todos sus acreedores los cuales podían incluso repartirse lo en trozos.

Contrasta esta dureza en cuanto a la sentencia condenatoria con la ausencia de serios requisitos para acceder al proceso.

En la segunda etapa dulcificado el rigor por el progreso de la civilización e influencia del cristianismo, se caracterizaba -- por la acentuación del carácter público del proceso paralela a la afirmación de la autoridad del Emperador desarrollándose el mismo bajo la dirección de un juez funcionario con poderes oficiales.

La oralidad y publicidad de la etapa anterior son sustituidos por la escritura y el secreto; en cuanto a recursos, si en la etapa anterior no existió jerarquía de tribunales, en esta última se conocen varias instancias como son la apelación al Emperador, - el recurso de nulidad -lo que hoy llamaríamos casación- y la extraordinaria "restitutio in integrum" -revisión-.

Como se puede observar tampoco en esta fase se encuentran indicios del carácter oneroso del proceso del procedimiento romano;

la Hacienda Pública Romana se nutria de limitador recursos aportados fundamentalmente por los pueblos vencidos ya que el tributo se consideraba como algo oprobioso e incompatible con la condición de - hombres libres. Por todo ello los posibles conflictos que pudieran surgir se planteaban casi siempre respecto a los ciudadanos extranjeros que estaban sometidos a un tratamiento ciertamente diferente del ciudadano romano que era el "jus gentium".

Hay que tener en cuenta que ni incluso para los ciudadanos - romanos hubo necesidad de fijar la atención sobre los gastos procesales porque puede decirse que ni el procedimiento de las acciones de ley ni en el formulario apenas se producían. En efecto el Magistrado que ejercía la jurisdicción-Rey, Pretores, etc. -no percibía retribución alguna en el ejercicio de su actividad de carácter público y encauzadora del proceso, y menos aún lo era la función del "judex privatus" que desempeñaba como un "oficium", en su calidad de tal no podía admitir la idea de una compensación pecuniaria.

Los gastos procesales quedaban reducidos a los que causaran los medios de prueba y a los prudentes y módicos honorarios de los procuradores, abogados y oradores siendo soportados por cada una - de las partes que los hubieran causado.

Este principio de JUSTICIA GRATUITA trae consigo el deseable acceso de todos los ciudadanos a los Tribunales aunque con el paralelo riesgo de que se litigue sin un serio fundamento, recargando así el trabajo del órgano jurisdiccional.

Por ello aparecieron siempre en Roma medidas encaminadas a reducir los litigios a los casos verdaderamente fundados y a sancionar de uno u otro modo al litigante temerario.

En este sentido representaba ya una limitación de esta clase la pérdida del "sacramentum" en la acción de ley así llamada. Pero las verdaderas sanciones surgen en el período clásico: En primer término el litigante temerario debe meditar bien antes de llegar a la "litis contestatio" sobre si le conviene o no continuar el pleito, pues pasada esta sin que haya habido confesión, se expone no solo a perder el litigio sino en casos determinados a ser condenado el doble en virtud del principio "lis infitiando erescit in duplum", principio que actúa como sanción del que pleitea sin necesidad consciente de que no le asiste la razón -"poena temere litigantium"- . Con estas medidas no se modificó el principio según el cual cada parte soporta los gastos procesales que ella causa como un inconveniente normal del litigio y que nada tiene que ver con la razón que en el se tenga ni con el hecho de ganarlo o perderlo - siendo por todo ello independiente de la condena. No obstante las sanciones al litigante temerario representaban un modo indirecto de resarcimiento especialmente aquellas que imponían una condena al "duplum" ya que mediante ella se compensaba al victorioso de los gastos procesales y de los perjuicios causados. Semejante resultado producía el "insiurandum calumniae" que con carácter voluntario podía practicarse en el período clásico, y que consistía en la posibilidad de que antes de comenzar el proceso el demandante exige al demandado un juramento de que no se opone a la acción por calumnia, es decir a sabiendas de que no tiene razón, y a su vez el demandado podía requerir a aquel para que prestara juramen-

to de que no interponía la acción por calumnia; el que jurara en falso venía obligado al pago de una pena.

En épocas posteriores se observa la siguiente evolución: Por una parte subsisten las sanciones contra los litigantes temerarios conservándose la pena del "duplum" o "triplum" para los litigantes que niegan de mala fe los derechos de la otra parte y se dota de carácter obligatorio al "in*siurandum calumniae*" ampliándose su esfera de acción. El demandante debe jurar sobre los Evangelios que hace valer su pretensión de buena fe convencido de que es perfectamente fundada, y el demandado ha de jurar que se opone a ella también de buena fe prometiendo ambos no realizar ningún acto procesal doloso -y así el que realizara una donación al juez con el fin de procurar una sentencia favorable perdía el proceso por justificada que fuera su demanda-.

Por otro lado la implantación de la "cognitio extraordinem" como procedimiento normal trae consigo un gran incremento de las costas procesales; la oficina del Magistrado integrada por diferentes miembros originaba cuantiosos gastos que se atendían por el cobro de determinados derechos a las partes en relación con los servicios prestados y con la importancia de la cuestión litigiosa, y como la intervención oficial en el procedimiento es decisiva devengaban derechos las citaciones, la redacción de actas, la expedición de certificaciones, las apelaciones y demás escritos, Se unió a ello el enorme incremento de los honorarios de los abogados y la necesidad de abonar determinados derechos estatales percibidos por los propios Magistrados en especie -"annona, capitus"-. Aunque estaban sometidos a tasas legales todos estos devengos, su importe -

era demasiado cuantioso. Se comprende por ello que comenzara a nacer la idea de considerar injusto que soporte las costas judiciales el litigante asistido de razón que se ha visto obligado a seguir un pleito para que las costas aquellas de las partes que pierda el litigio -principio del vencimiento-; su implantación se realizó sin embargo por la vía de las antiguas sanciones al litigante temerario, y así se empieza por imponer las costas al demandante vencido basándose en la "temeritas" en que incurrió al interponer su acción. Más tarde se aplica el principio del vencimiento al demandado que sucumbe apoyándose en la "temeritas" que supone haberse opuesto injustificadamente a la demanda, es decir como sanción a su "infitiatio"; el mismo principio rige para quien pierde una apelación injustamente interpuesta. Todavía subsiste en el período justiniano este criterio en la imposición de las costas.

Pero junto a el, a partir de una Constitución de Zenón del año 487 empieza a imponerse el principio puro y simple de que las costas procesales debe soportarlas íntegra y exclusivamente el litigante vencido pudiendo incrementarlas el juez con un 10% en caso de grave descaro o atrevimiento del vencido, incremento que normalmente revierte al fisco a menos que el juez estime que debe entregarse al litigante victorioso una parte de la cantidad percibida como reparación por las dilaciones que haya sufrido el pleito; se sigue pues la máxima "victus fert expensas".

El juez debe declarar en la sentencia de un modo expreso --- cual de las partes ha de soportar todos los gastos ocasionados en el proceso, ahora bien como durante la tramitación del litigio no se conocía aún quien había de sufrirlos cada parte debía ir satis-

faciendo las costas que ella misma causara en cada uno de los trámites. Una vez dictada la sentencia el litigante liberado fijaba - mediante juramento el importe de las costas que había satisfecho y esta declaración determinaba el límite máximo de la cantidad con - que el condenado había de resarcirle. Para hacer efectivo tal re-- sarcimiento se seguían las reglas de la Institución en general. Si el juez omitía el pronunciamiento sobre las costas o el ejecutor - no lo cumplía, habían de realizar ellos mismos el resarcimiento de su propio peculio.

De esta breve síntesis se observa como el procedimiento romano estaba inspirado por los principios de la justicia, equidad e - igualdad de los ciudadanos romanos ante la Ley que se traducía enel libre acceso de los mismos a los Tribunales y en la consecuen-- cia de que dicho acceso se practicara en base a la buena fe.

DERECHO GERMANICO - SIGLOS V AL VII.

Con la llegada de los pueblos nórdicos, la unidad representada por el Derecho Romano termina y otras influencias van a modifica la trayectoria de nuestro ordenamiento jurídico.

El proceso aportado por los germánicos es esencialmente consuetudinario, más simple que el romano, inspirado por el formalismo. Por supuesto no tenían conocimiento del proceso contencioso -- tributario ni existía separación entre el proceso civil y penal.

El proceso se desarrollaba como una lucha entre demandante - y demandado, al cual el primero atribuía la comisión de una inju-- ria en vez de alegar un derecho. El Tribunal lo formaba la "hunder

tschaft" o asamblea popular de ciudadanos, presidida por el "graf". La situación del demandado correspondía al demandante, el cual exponía solemnemente su demanda ante el Tribunal. Si el demandado negaba se pasaba a la práctica de ciertas formalidades que no iban dirigidas al Tribunal para que formase su convicción sino a la parte contraria. La intervención del funcionario es casi nula, se limita a abrir y dirigir las sesiones de la Asamblea y a publicar la sentencia dictada por ella. Esta era inapelable por falta de una jerarquía judicial y de instancia aunque cualquier asistente podía impugnar la propuesta presentando otra mejor. La ejecución se llevaba a cabo privadamente.

Este proceso estrictamente germánico coexiste con las formas romanas y con los nuevos elementos aportados por el derecho canónico hasta que la "Lex Visigotorum" de Recesvinto unifica el derecho de los Hispano-Romanos con el de los Germanos. Esta Ley refleja una profunda concepción de la justicia, experimentando con ello un notable avance las Instituciones Procesales; entre estas destacadas mejoras podemos señalar las siguientes:

1º.- El carácter público del proceso, que se manifiesta sobre todo en el concepto de juez como funcionario del Estado, admitiendo incluso la posibilidad de recusarle.

2º.- Regula la competencia territorial.

3º.- A efectos de nuestro estudio la aportación quizá más in

interesante la constituye su enorme preocupación por la igualdad de las partes en la defensa de sus derechos permitiéndolas defenderse a si mismas. Contiene también una serie de disposiciones dirigidas a conseguir la celeridad de los pleitos. A estos efectos podemos citar el precepto que señalaba que no debe ser prolongado mucho el pleito y mayormente si el que se querella es pobre II-4-22.

El procedimiento es expedito y simple, oral y público, con comunicación directa entre partes y juez e impulso oficial. Hecha la citación por un funcionario y comparecido el demandado dentro de un plazo prudencial, cada parte expone de palabra sus alegaciones, y si el demandado no reconoce la razón de su adversario se pasa a las pruebas. La incomparecencia del demandado se juzga desde el punto de vista de la intención de prolongar el proceso y se castiga con multa y en definitiva con la entrega de la cosa demandada al demandante. Para impugnar las sentencias, se concede apelación ante funcionario superior o directamente ante el Rey.

Como se puede observar durante estos Siglos V a VII el proceso aparece inspirado por unos criterios de progresividad y espiritualidad difícilmente imaginables teniendo en cuenta la simbiosis de elementos extraños. La gratuidad de la Justicia es algo absolutamente indubitado, de ahí que no puede encontrarse indicio alguna de la necesidad de la práctica de exigencias tan gravosas como las que constituirían el previo pago.

1.3 - DERECHO FORAL. - SIGLOS VIII A MEDIADOS DEL XIII.

El comienzo brillante del derecho español representado por la "Lex Visigotorum" se trunca por la invasión árabe que abre un paréntesis de ocho siglos en la historia de la nacionalidad española. La justicia no es sentida como función de soberanía y muchas veces el Rey la administra ocasionalmente en sus marchas bélicas. Hay lugares donde se desconoce el derecho escrito y donde rige por tanto el consuetudinario. Por otro lado la ayuda que de los señores feudales reciben los reyes, les lleva a estos últimos a otorgarles privilegios entre otros la extensión impositiva y la posibilidad de administrar justicia, quedando confundida muchas veces esta con la arbitrariedad y la fuerza. Con esto la jurisdicción sufre un nuevo golpe y el ciudadano desconoce que legislación o que reglas le son aplicables, no existiendo tampoco normas de competencia que puedan auxiliárle. Carece pues de sentido hablar en esta época de un auténtico proceso no solo civil o penal no simplemente proceso. Hacer alusión a la obligación del pago de impuestos cuando estos recaían sobre los auténticos y verdaderos esclavos resulta una cruel paradoja. El sometimiento de los siervos al pago de tributos era algo indiscutible o indiscutido; carecían de derecho alguno por muy injusta que la exacción fuese.

1.4 - DERECHO ROMANO CANONICO Y DERECHO COMUN. - MEDIADOS DEL SIGLO XIII AL XVIII.

Esta etapa se caracteriza por la existencia de compilaciones generales que se va a traducir en una mayor claridad jurídica y --

así mismo en una regulación minuciosa, sutil, complicada e incluso lenta y costosa.

Se inicia con la Compilación de Alfonso X el Sabio, denominada las Siete Partidas en la que prevalece la idea de fortalecer el poder real eliminando la confusión jurídica existente a la sazón. Esta Ley publicada en el año 1.265, supone un cambio radical en la dirección jurídica de años anteriores. En efecto Alfonso X pretende que una sola Ley rija con vigencia general y que las leyes de las distintas ciudades coincidan o sean una misma. Esta obra continuación de la política legislativa iniciada por su padre Alfonso VIII, trata de formar una recta conciencia jurídica especialmente en los reyes y a la que habrán de atenerse tanto aquellos como sus oficiales. A los efectos de nuestro estudio, se reconoce una amplia posibilidad de acudir a los tribunales sin sometimiento a ninguna regla específica, por lo que hemos de entender que el principio que analizamos era absolutamente desconocido.

Esta Ley que recibe el nombre de "Libro del Fuero o Espéculo" consta de varios libros entre los cuales debemos destacar el libro V en el que se establece el desarrollo de los juicios, cuestiones que no se contenían en los fueros municipales-. Las partidas constituyen un cuerpo jurídico totalmente diferente del que venía rigiendo y que por ello no encuentra acogida al principio aunque al final su técnica y sistema se imponen. Las Partidas tuvieron el inconveniente de estar concebidas en un plano más bien teórico, omitiendo la regulación de multitud de cuestiones propias del derecho procesal lo que generó enormes corruptelas forenses que difícilmente fueron después subsanadas.

Además de las Partidas que como hemos visto adolecían de una normativa clara -procesalmente hablando- la obra compiladora posterior se inspiró en el deseo de mejorar la situación anteriormente existente, así el "Ordenamiento de Alcalá - 1.348" el "Ordenamiento Real - 1.485", las "Ordenanzas de Medina - 1.489", las "Ordenanzas de Madrid - 1.502", las "Ordenanzas de Alcalá - 1.503", las -- "Leyes de Toro - 1.503", más todos estos intentos resultaron baldíos porque regían simultáneamente los Fueros Municipales respetados por el Ordenamiento de Alcalá con Las Partidas que respondieron a principios diversos cuando no antagónicos.

Los vicios y corrupteles forales se acentuaban con esa coexistencia normativa de disposiciones diferentes. A poner coto a esa situación se encamina la "Nueva Recopilación" debida a Felipe II -1.567-. No obstante su esfuerzo resultó inútil por tratarse de -- una obra absolutamente insuficiente plagada de lagunas y antinomias que necesitó constantemente de complementos y aclaraciones reales con la consiguiente desorientación de los litigantes. Hay desde luego cambios importantes en la Organización judicial de la misma forma que durante Las Partidas la organización de los tribunales aún confundida en parte con la administrativa acentúa el predominio de la justicia pública sobre la privada -aparte de la intervención del Rey y del Tribunal de la Corte aparecen ya diversos -- jueces especializados como eran el Alguacil o Alcalde, Alferez, Alcalde de Corte, Justicia Mayor o Justicias sin más-. La justicia real continúa al principio administrándose personalmente por los monarcas, pero después se ejerce sólo por los consejos especialmente el de Castilla, se crean nuevas chancillerías y audiencias. En cuanto a la justicia inferior se acentúa la política de nombramiento de corregidores que se envían incluso a los territorios aragone

proponiéndose sólo poner término a las corruptelas y abusos curialescos, procurando una mayor celeridad y economía. Le siguieron entre otras normas la de sustanciación de negocios de menor cuantía de 1.838 y el Reglamento de Los Juzgados de Primera Instancia de 1.844.

Desafortunadamente, ninguna de las normas procesales antedichas consiguió el resultado propuesto ya que continuaron en vigor las leyes antiguas desde Las Partidas, y fueron nuevamente causa de actuaciones claramente perjudiciales e injustas.

Sin embargo, el espíritu codificador de la época y la necesidad de poner término a un estado de cosas totalmente insostenible, condujo a que tras el nombramiento de la comisión correspondiente se aprobaran por Ley de 13 de Mayo de 1.855 ocho bases para una ley de enjuiciamiento civil, bases que fueron desarrolladas y articuladas en un proyecto convertido en 5 de Octubre de 1.855 en la primera Ley de Enjuiciamiento Civil actual. Esta Ley incurría en los mismos defectos que hoy pueden observarse en la vigente, debido principalmente al escaso tiempo invertido -cuatro meses y medio- por la comisión y a su inspiración fundamental en restablecer en toda su fuerza las reglas cardinales de los juicios consignados en nuestras antiguas leyes. Por estos defectos las reformas surgieron casi inmediatamente y se multiplicaron de modo extraordinario - 1.855, 1.856, 1.857, 1.858, 1.860, 1.862, 1.867, 1.868, 1.869, 1.870, 1.871, 1.872, 1.877 y 1.888-.

Para ordenar la multiplicidad de disposiciones con las con--

siguientes anomalías que ello ocasionaba, surgen el intento de realizar una nueva Ley de Enjuiciamiento Civil. Después de algún esfuerzo sin resultado -1.873- se encargó por Real Orden de 12 de Septiembre de 1.878 a la Sección Primera de la Comisión General de Codificación que se dedicara al examen de las reformas que debían de introducirse en la Ley de Enjuiciamiento Civil. La Sección citada, formuló un proyecto de bases que sometió al Ministerio de Gracia y Justicia, este lo presentó a las Cortes y en estas después de leves modificaciones se convirtió en Ley de 21 de Junio de 1.880 aprobando las Bases para la Reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil, Bases que se dividen en tres artículos de los cuales, el primero es que contiene las Bases propiamente dichas hasta un total de diez y nueve con la preocupación fundamental de refundir todas las disposiciones en vigor que se hallaban fuera de la Ley Procesal, y la abreviación o simplificación de los trámites de ésta.

Publicada la Ley de Bases, el ponente de la Comisión, recibió el encargo de articular el Proyecto con sujeción a aquellas. Devuelto el Proyecto por el Ministerio a la Comisión en virtud de las Reales Ordenes de 1 y 23 de Noviembre y 8 de Diciembre de 1.880 aquella introdujo algunas correcciones de forma y de fondo. El ministro modificó la parte referente a testamentarías e interdictos y adicionó los preceptos relativos al aseguramiento de bienes litigiosos, y finalmente el proyecto se aprobó y publicó por Real Decreto de 3 de Febrero de 1.881, convirtiéndose así en la nueva y todavía vigente Ley de Enjuiciamiento Civil.

Según su Ley de Bases de 21 de Julio de 1.880, es sólo una forma y ampliación de la citada de 1.855, y fue trazado bajo el --

pie forzado de la misma; no es extraño que se resienta de la premu
ra y precipitaciones con que fue elaborada la precedente.

Siendo su inspiración exclusiva las antiguas leyes, no tiene en cuenta los progresos que se habían realizado en el Derecho Comparado, ni siquiera el Código de Napoleón ni el Italiano de 1.869, y menos aún el alemán que se sirvió de ese código napoleónico para perfeccionarlo en muchos aspectos sobre todo en cuanto a la supresión de formalismos inútiles.

No obstante esta Ley representa un notable avance en relación con el estado legislativo anterior y no está exenta de aciertos, aunque carezca de una ordenación sistemática, sea imprecisa en su terminología y ofrezca notables lagunas posteriormente corregidas en leyes especiales.

Hecha esta breve exégesis de la Ley de Enjuiciamiento Civil_ de 1.881, debemos señalar como en la misma no se encuentra formula_ ción alguna de la regla o principio objeto de nuestro análisis; -- omisión que reputamos altamente significativa pues denota un espí- ritu claramente favorable a la posibilidad de comparecer en juicio sin el sometimiento al inconveniente procesal del previo pago. Al tratarse de una Ley de Enjuiciamiento que comprende los distintos_ procesos, nos parece que refleja con claridad meridiana la posibi- lidad de hacer compatible el libre acceso a la justicia sin trabas ni dificultades con la imposición de posibles eventuales sanciones económicas al que por temeridad o mala fe utilice en forma incorrec_ ta ese derecho de todo ciudadano. En esta línea estimamos debería_ haberse inspirado toda la legislación ulterior española, que sin - embargo ha adoptado la postura claramente contraria y en nuestro - sentir ciertamente recusable como tendremos ocasión de demostrar -

en adelante.

En esta evolución legislativa conviene hacer una referencia a las disposiciones donde se encuentran menciones y alusiones claras al principio analizado y aquellas otras donde se guarda un -- absoluto silencio.

Siguiendo un orden cronológico, debemos hacer alusión a las siguientes disposiciones:

- La Ley de 2 de Abril de 1.845 relativa a los Consejos Provinciales.

- La Ley de 6 de Julio de 1.845 concerniente al Consejo -- Real.

- Los Reales Decretos de 1 de Octubre de 1.845 y de 30 de -- Diciembre de 1.846, por los que se aprueban los Reglamentos que -- regulan la actuación de los Organismos citados anteriormente como Tribunales Administrativos.

En las cuatro anteriores disposiciones citadas de carácter contencioso se guarda silencio en torno a la regla que analizamos.

Donde por primera vez aparece una alusión al principio del Solve el Repete es en la LEY DE CONTABILIDAD DEL ESTADO DE 20 DE FEBRERO DE 1.850 -Artículo 8- bajo el tenor literal siguiente: -- "Los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda Pública serán puramente administrativos no pudiendo hacerse estos asuntos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las cajas del Tesoro Público".

Como se puede observar se hace aquí una referencia clara a la necesidad del pago -al que se asimila la consignación- para -- que se pueda acceder a la jurisdicción contenciosa. Estimamos que dentro de lo perjudicial de la regla se atempera esta por la posibilidad de admitir la consignación como medio equivalente de pago.

La nueva Ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1.870, reproduce en su Artículo 9, el antes transcrito que por su carácter supletorio se extendía a las provincias y municipios -Leyes Municipales de 2 de Octubre de 1.877 Artículo 132 y Ley Provincial de 29 de Agosto de 1.882 Artículo 108-.

Como se puede observar, esta Ley sigue la misma línea que la anterior con la circunstancia agravante de su mayor ámbito de aplicación puesto que no se limita al Estado sino que se extiende a las provincias y municipios, circunstancia por otra parte razonable puesto que la Administración del Estado está integrada por la Administración Central y por la Periférica.

La Ley de Bases de 31 de Diciembre de 1.881 -Base 9-, imponía el previo pago o consignación cuando se pretendía recurrir en alzada pero no en la tramitación de la primera instancia.

La Ley de 24 de Junio de 1.885, mantuvo este requisito para el recurso de alzada -Artículo 7- o el de apelación, según el - Real Decreto de 24 de Junio de 1.885 - Artículo 87-, aunque existía la posibilidad de que el Ministro relevase de su cumplimiento cuando se trataba de penalidad impuesta al contribuyente o de res

ponsabilidad exigida al empleado público.

Como se puede observar, de esta Ley resulta un intento de -
dulcificar el rigor de la regla a través de las facultades conce-
didas al Ministro en casos ciertamente tasados, posibilidad por -
otra parte de la que se hizo un uso muy escaso.

Tal disposición rigió hasta el 1 de Mayo de 1.890 por apli-
cación de la Ley de 15 de Abril del mismo año.

El Reglamento de 13 de Octubre de 1.903 -Artículo 8- supri-
me el principio: "Aún cuando se promueva reclamación contra un ac-
to administrativo no se suspenderá la ejecución de éste con todas
sus consecuencias legales incluso la recaudación de cuotas o dere-
chos liquidados, recargos o multas, No se detendrá tampoco la sus-
tanciación de las reclamaciones en cualquier instancia por la fal-
ta de pago de lo que a la Hacienda Pública se le adeuda".

Como se observa la supresión se lleva a cabo por un Regla--
mento, es decir por una disposición de rango inferior a la Ley. -
De ello podría resultar una eventual ilegalidad de esta disposición
reglamentaria así como una posible petición de nulidad de la mis-
ma. Debido a su rango reglamentario hemos de limitar a sus justos
términos el alcance de la normativa introducida.

Pasando específicamente al campo contencioso debemos hacer_
alusión a la LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE
13 DE SEPTIEMBRE DE 1.888 -Artículo 6- que señala lo siguiente: -
"No se podrá intentar la vía contencioso administrativa en los --
asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas_

o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda en los casos en que procede con arreglo a las Leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro Público".

De esta Ley se deduce una consecuencia de extraordinaria -- importancia y gravedad: La necesidad del previo pago para acceder a la vía estrictamente jurisdiccional, es decir a la vía contencioso administrativa. Con la particularidad de que tan sólo se hace alusión al pago y no a la consignación u otro medio equivalente al mismo por lo que interpretando restrictivamente el precepto únicamente podía estimarse cumplido mediante el abono o ingreso -- en efectivo en las Cajas del Tesoro Público. Hemos de observar -- así mismo que su ámbito aparece limitado a la cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados por lo que en los supuestos no comprendidos en esta dicción -- literal se podía libremente acudir a la jurisdicción contencioso. Además no bastaba que la Ley de jurisdicción exigiese el previo -- pago sino que debía ser cada ley en concreto la que contuviese -- una precisión al respecto circunstancia esta última que humaniza -- dulcificando en gran parte la dureza del principio "Solve et Repetere". Es de destacar no obstante que la mayor parte de las leyes tributarias vigentes, a la sazón, establecían la necesidad de la -- observancia de la regla.

El reglamento de 28 de Diciembre de 1.890 se hacía eco en -- su artículo 8 de la misma exigencia.

En la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda -- Pública de 1 de Julio de 1.911 se suprime cualquier referencia al previo pago.

Es curioso observar -como apunta Zingali "El principio solve et repete en Italia y España". Revista Derecho Financiero 1.956 - que durante treinta y ocho años tal requisito fue exclusivamente exigido por las leyes de contabilidad y que durante otros veintidos coexistió en las normas contables y en las procesales e incluso en las de procedimiento económico administrativo mientras que desde 1.911 y hasta la fecha sólo ha tenido asilo en las Leyes jurisdiccionales con clara tendencia hacia su debilitamiento y supresión.

De cualquier forma estimamos por nuestra parte que esa clara tendencia que apunta Zingali no presenta los matices que permitan afirmar su supresión en un futuro próximo. Su reconocimiento en leyes jurisdiccionales demuestra la significativa importancia que para el acceso a la justicia presenta la citada regla. Posiblemente el autor italiano está pensando en la Constitución de su país en que como después aludiremos se produce la supresión y eliminación totales.

Pasando ahora revista a las disposiciones referentes a la Hacienda Municipal debemos señalar los siguientes hitos legislativos:

- El Estatuto Municipal de 8 de Marzo de 1.924 de Calvo Sotelo (Artículo 327) disponía: "que para reclamar ante los Tribunales de Arbitrios-sustituidos por los Económico Administrativos -- desde el Decreto 16 de Diciembre de 1.924- no se requerirá el -- previo pago de la cantidad adeudada y esto mismo será aplicable - a las reclamaciones que se entablen contra los acuerdos de dichos Tribunales".

- El Reglamento del Procedimiento Municipal de 23 de Agosto de 1.924 en sus artículos 8 y 57, y el Estatuto Provincial de 20 de Marzo de 1.925 en su artículo 215 establecen que no es necesario la previa consignación en recurso gubernativo, judicial o contencioso salvo las multas del artículo 57 del Estatuto.

- El Decreto 25 de Enero de 1.946 por el que se establece el ordenamiento de las Haciendas Locales -Artículo 373- señala que para reclamar ante el Tribunal Económico Administrativo, no se requerirá el previo pago de la cantidad adeudada.

Por su parte el Reglamento que organiza el funcionamiento y régimen jurídico de las Corporaciones Locales -aprobado por Decreto de 17 de Mayo de 1.952 Artículo 323- establece que "para reclamar en vía gubernativa o en la judicial contra cualquier recurso o decisión no será requisito imprescindible la previa consignación de la cantidad exigida salvo el pago de multas y sin perjuicio de los procedimientos de apremio y de los afianzamientos o garantías legales".

Como se puede observar de la lectura de los preceptos relativos a las Haciendas Locales, se deducen que no es necesaria la observancia del principio "Solve et Repete" salvo en los supuestos estrictamente sancionatorios como los relativos a la imposición de multas. Esta loable corriente se ve enturbiada por las disposiciones legales vigentes en este momento. En efecto la Ley de Regimen Local de 24 de Junio de 1.955, establece en su Artículo 727 - en materia de excepciones municipales la siguiente regulación:

"Para reclamar ante el Tribunal contra la inclusión en la obligación de contribuir o contra el importe de la cuota liquidada por una exacción no se requerirá el previo pago de la cantidad exigida pero la reclamación no detendrá en ningún caso la acción administrativa para la cobranza a menos que el interesado depusiere el importe de la liquidación incrementado en un 25% en la forma que determina el número 3 del Artículo 737".

Esta postura de la Ley de Régimen Local introduce como se ve una importante quiebra en la línea anteriormente mantenida aunque debemos entender que es congruente con las exigencias cada vez más numerosas que presentan las haciendas locales y cuya efectividad se vería entorpecida sin la admisión del principio del previo pago. Es así mismo lógica esta posición si la analizamos paralelamente con la línea seguida por nuestra vigente Ley de jurisdicción contencioso administrativa,

La Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local de 19 de Noviembre de 1.975 que pretende dar una mayor autonomía financiera y descentralización política a los entes locales desarrollados por ulteriores disposiciones reglamentarias -entre las que merece citarse verbi gracia el Real Decreto de 30 de Diciembre de 1.976- no señala ningún criterio claro en torno a la subsistencia o derogación del citado principio por lo que hemos de entender aplicable la Ley de 1.955.

De cualquier forma la derogación de esta Ley pendiente cuando redactamos estas líneas, nos impide señalar la posible dirección que el legislador español va a seguir en esta materia. Lo

único que resulta claro es que el Proyecto de Constitución no contiene precepto alguno que suprima el principio citado y únicamente tenemos noticia de que la Ley de Bases va a continuar subsistente en lo relativo a la materia de haciendas locales, es decir de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En marcha la reforma de la jurisdicción contencioso administrativa, la Comisión encargada por el Ministro de Justicia de redactar el Anteproyecto, elabora este y omite en el la exigencia del previo pago. Sin embargo cuando se convierte en Proyecto de Ley mediante su remisión a las Cortes, aparece ya incorporado el principio solve et repete. En la discusión parlamentaria, se frustraron todas las tentativas de hacer desaparecer este requisito procesal y en tal sentido se desestimó la enmienda del Procurador Rodríguez Jurado, quedando el principio configurado como seguidamente veremos.

Vamos a analizar la normativa que regula el principio "solve et repete" en nuestro país en el momento presente. Se contiene en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 27 de Diciembre de 1.956, modificada por la Ley de 17 de Marzo de 1.973 Esta Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, consagra en su artículo 57-2-E, el principio objeto de nuestro estudio.

Examinemos pues lo que señala el artículo 57:

1.- El recurso contencioso administrativo cuando no sea la propia administración autora del acto que lo motive quien lo interponga se iniciará por un escrito reducido a citar el acto por razón del cual se formula y a solicitar que se tenga por inter-

puesto el recurso.

2.- A este escrito se acompañará:

- A - El documento que acredite la representación del compareciente cuando no sea el mismo interesado, salvo si figurase unido a las actuaciones de otro recurso pendiente ante el mismo Tribunal en cuyo caso podrá solicitarse que se expida certificación a costa del demandante y su unión a los autos.
- B - El documento o documentos que acrediten la legitimación con que el actor se presente en juicio cuando la obste por habersela transmitido otro por herencia o por cualquier otro título.
- C - La copia ó traslado del acto o disposición o cuando menos indicación del expediente en que haya recaído o del periódico oficial en que se haya publicado.
- D - El documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demandas exijan a las Corporaciones o Instituciones sus leyes respectivas.
- E - EL DOCUMENTO ACREDITATIVO DEL PAGO EN LAS CAJAS DEL TESORO PUBLICO O DE LAS CORPORACIONES LOCALES, EN LOS ASUNTOS SOBRE CONTRIBUCIONES, IMPUESTOS, ARBITRIOS, MULTAS Y DEMAS RENTAS PUBLICAS Y CREDITOS DEFINITIVAMENTE LIQUIDADOS A FAVOR DE LA HACIENDA EN LOS CASOS EN QUE PROCEDA CON ARREGLO A LAS LEYES EXCEPTO EN EL SUPUESTO PREVISTO EN EL ARTICULO 132 PARRAFO 2 Y CUANDO EL PAGO SE HUBIERA HECHO DURANTE EL CURSO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EN EL CONSTARE EL DOCUMENTO QUE LO

*const. la
se da
const
go.*

JUSTIFIQUE EN CUYO CASO SE MANIFESTARA ASI EN EL ESCRITO DE INTERPOSICION.

3.- Si con el escrito de interposición no se acompañan los documentos anteriormente expresados o los presentados son incompletos y en general siempre que el Tribunal estime que no concurren los requisitos exigidos por esta Ley para la validez de la comparecencia, señalará un plazo de diez días para que el recurrente pueda subsanar el defecto y sino lo hace ordenará el archivo de las actuaciones.

4.- El recurso contencioso administrativo formalizado por la propia Administración autora de algún acto declarado lesivo se iniciará con la presentación de la demanda a que se refiere el Artículo 67 a la que se acompañará el expediente administrativo.

Como vemos este artículo 57 consagra en unos términos más amplios que los de la Ley de la jurisdicción contencioso administrativa de 13 de Septiembre de 1.888, el principio de "Solve et Repete".

En efecto no se limita a hablar de contribuciones y demás rentas públicas sino que especifica los asuntos sobre los que gira la regla -impuestos, contribuciones, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda- con una terminología ciertamente recusable, pues arbitrios es equivalente a nuestro juicio a impuestos si bien refle

ja una expresión arcaica muy generalizada en la época en que se redactó la Ley y como ejemplo de ello podemos mencionar los arbitrios o impuestos establecidos en la Ley de Régimen Local de 1.955. Por otro lado "contribuciones" es un vocablo genérico que comprende los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales propiamente dichas. Estimamos que el precepto en su correcta dicción debía haber eludido la innecesaria duplicidad que supone mencionar contribuciones, impuestos y arbitrios sustituyéndola por la expresión "tributos" o bien por la especificación de los mismos - impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales como con brillante léxico utiliza la Ley General Presupuestaria de 4 de Enero de 1.977 en su artículo 22.

En cuanto a la expresión "créditos definitivamente liquidados", que utiliza el artículo 57-2-e) de la Ley Jurisdiccional, se concreta según Martín Retortillo, Revista de Derecho Procesal, 1.951, nº. 1 pag. única y exclusivamente a los créditos, puesto que las obligaciones tributarias pueden ser discutidas ante lo contencioso pese a dimanar en muchos casos de liquidaciones que las Leyes y Reglamentos califican de provisionales.

Este breve reparo terminológico no puede hacernos olvidar las graves consecuencias de fondo que encierra el malhadado precepto: En efecto se limita a señalar que para interponer el recurso hay que acompañar el documento acreditativo del pago sin especificar otros medios sustitutivos del mismo ni las condiciones en que aquel ha de hacerse efectivo. Con lo que interpretado restrictivamente el precepto, resultaría que solo el abono o ingreso en efectivo en las Cajas del Tesoro Público o de las Corporaciones Locales produciría efectos solutorios en orden a la interposición del recurso.

Como notas ciertamente positivas de este precepto, debemos _
consignar las siguientes:

A - La admisión del beneficio de pobreza reconocido en el Artícu-
lo 132 párrafo 2 que ha sido modificado por la Ley de 17 de -
Marzo de 1.973. Con arreglo a esta redacción el citado benefi-
cio queda de la siguiente forma:

1.- "La declaración de pobreza corresponderá al Juez Municipi-
pal o Comercial del domicilio de quien la solicite con apelación _
ante la Sala de Contencioso Administrativo competente para cono--
cer el proceso principal.

2.- La Sala de lo Contencioso Administrativo ante quien se _
interponga el recurso, podrá oyendo a las demás partes habilitar _
de pobreza o quien lo solicite sin necesidad de previa justifica-
ción siempre que estuviera notoriamente comprendido en alguno de _
los casos mencionados en el artículo 15 de la Ley de Enjuicia- -
miento Civil y presentare declaración jurada y circunstanciada de
tales extremos.

3.- Solicitada la declaración de pobreza para interponer re _
curso contencioso administrativo dentro del plazo señalado para -
hacerlo en el artículo 58, este se contará a partir de la notifi-
cación al abogado y al procurador de la designación de oficio.

4.- SI EL DEMANDANTE SOLICITARE LA DECLARACION DE POBREZA, _
NO ESTARA OBLIGADO A ACOMPAÑAR EL DOCUMENTO ACREDITATIVO DEL PAGO
O CONSIGNACION EN LAS CAJAS PUBLICAS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO
57. -PARRAFO 2- APARTADO E. -CUANDO ASI LO EXIGIERE EXPRESAMENTE _
OTRA LEY, DEBIENDO EN CAMBIO ACOMPAÑAR AL ESCRITO DE INTERPOSI- -

CION DEL RECURSO EL DOCUMENTO ACREDITATIVO DE HABER EFECTUADO - -
AQUELLA SOLICITUD- SI LA POBREZA FUERE DENEGADA DEBERA EFECTUAR -
EL PAGO O CONSIGNACION DENTRO DEL MES SIGUIENTE A LA NOTIFICACION
DE LA RESOLUCION DENEGATORIA UNA VEZ FIRME.

El reconocimiento de este beneficio de pobreza beneficio --
procesal que consiste como señalan Guasp (en su obra Comentarios_
a la Ley de Enjuiciamiento Civil, Madrid 1.943. paginas 182 y 185)
y Trujillo, Quintana y Bolea (en sus comentarios a la Ley de lo -
Contencioso Administrativo, Madrid 1.965, página 927) en "la exenci
ción de los gastos que el proceso origina otorgada a aquella per-
sonas que por la insuficiencia de sus recursos económicos no pue-
den satisfacerlos", responde a una estricta razón de justicia; la
no admisión del mismo equivaldría a una "verdadera e inícua dene-
gación de justicia" en terminos del Profesor Guasp -obra citada -
página 183- Derecho Procesal Civil, Madrid 1.968. Tomo 1 -página_
581-.

Como señala González Pérez -en su obra La Justicia Adminis-
trativa en España- Madrid 1.974 -página 13- "en las Leyes Constituci
cionales se declara que la justicia será gratuita para quienes ca
rezcan de medios económicos".

Nuestro Proyecto de Constitución se hace tambien eco de es-
ta corriente generalizada en su artículo 113: "La justicia será -
gratuita cuando así lo disponga la Ley y en todo caso respecto de
quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar"

El hecho de que no se regulase este beneficio de pobreza en

la legislación procesal administrativa anterior a 1.888 y explicado por algunos -Abella, Tratado Teórico Práctico de lo Contencioso Administrativo, Madrid 1.888. páginas 593 y siguientes, y Alfaro. Tratado Completo de lo Contencioso Administrativo, Madrid 1.875, páginas 233 y siguientes- en base a que "no eran muchos los casos en que se solicitaba el beneficio y escasas también las ventajas y en que bastaba acudir a la regulación contenida en la Ley de Enjuiciamiento Civil que regía como supletoria", estimamos es un argumento de notable y profunda inconsistencia; en nuestro sentir - no solamente es insuficiente la regulación contenida en la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1.881, Artículos 15 al 20 inclusive sino que es arcaica en cuanto a la medida del beneficio de pobreza como veremos en las siguientes líneas.

Se impone pues una reforma de nuestro sistema que se inspire en los principios fundamentales siguientes:

- A - La defensa gratuita deben disfrutarla todos y solo los que no pueden efectivamente costear los gastos del proceso.
- B - Que esa justicia gratuita no debe suponer una desigualdad en el plano procesal o una deficiente dirección técnica.

Como con gran acierto subraya González Pérez en "Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. -Civitas 1.978- página 1.499 el primer principio demanda:

"La modificación de los artículos de la Ley de Enjuiciamiento

to Civil que señalan las condiciones que deben de reunir los pobres para tener derecho a la justicia gratuita". Esta variación debería ir dirigida hacia una ampliación del arbitrio judicial, pudiendo concederse el beneficio a todo aquel que efectivamente no pueda costear los gastos procesales, dando unas normas generales para las que no puedan servir de criterio alentador las vigentes. Hoy es inadmisibile que únicamente se conceda beneficio de pobreza a las personas que se encuentran en algunos de los casos previstos en la Ley vigente.

Debe también impedirse que acudan al proceso personas que no tienen realmente el carácter de pobres o que van a actuar pretensiones infundadas. Es lógico pensar en el aliciente de la temeridad que puede implicar la gratuidad.

El segundo principio exige una reforma del turno de oficio que tenga como base las normas siguientes:

- A - Formar en los Colegios de Abogados grupos especializados de profesionales que se distribuyan los asuntos en función de su preparación y en el supuesto de que esto no fuera posible que se adjudicara a aquel que tiene conocimientos más relacionados con el asunto a debatir.
- B - Se exigiría además que el abogado salvo en casos justificadísimos de enfermedad o fuerza mayor lleva personalmente el asunto imponiéndole sanciones proporcionales a sus ingresos a aquellos que no cumplan debidamente con sus obligaciones.

Por supuesto lo que debe modificarse es la ética profesio--

nal que se halla en un nivel muy bajo pero que el ordenamiento no debe dejar de atender y sancionar por las consecuencias tan injustas que se pueden generar en aras a la consecución del valor justicia meta de todo derecho.

Veamos pues como se encuentra regulado el beneficio de pobreza en la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil. La normativa se encuentra en los artículos 15 a 19 inclusive aplicables en materia contenciosa con arreglo a lo que señala la disposición adicional 6a. de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Los requisitos para que se otorgue el beneficio de pobreza se contiene como hemos señalado en dicha Ley: Con un criterio negativo se establece lo que debe entenderse por falta de recursos mediante la indicación de un límite, pasado el cual se presume la inexistencia de pobreza y por tanto no es aplicable el beneficio.

Como señala Guasp -Derecho Procesal Civil. Tomo 1. Madrid - 1.968. página 584- las fuentes de producción de cualquier bien económico son susceptibles de reducirse a tres: La naturaleza, el trabajo y el capital. De las mismas el artículo 15 de la Ley de Enjuiciamiento solo se refiere a las dos últimas, es decir al capital y al trabajo.

En cuanto los ingresos procedentes del capital la Ley emplea el término de rentas e incluye el concepto expresamente en el número 3 del artículo 15: "Los que vivan solo de rentas". Ahora bien, con toda razón se pregunta el Profesor Guasp si el beneficio de pobreza puede extenderse al poseedor de un capital improductivo o cuyos productos por cualquier circunstancia tengan un destino

diferente al de proporcionar ingresos a su titular. La contestación que el mismo ofrece es afirmativo en base al número 5 del citado artículo 15 al aludir a "los que tengan embargados todos sus bienes o los hayan cedido judicialmente a sus acreedores si por el jornal, sueldo o ejercicio de la profesión industrial o comercial a que tal vez se dedicaren no rebasen los límites normales que el precepto establece.

Nos parece no obstante que la dureza del precepto que sin duda propicia la tesis del ilustre maestro de Madrid debería atemperarse limitando los supuestos de embargo o cesión judicial.

En cuanto a los ingresos procedentes del trabajo distingue Guasp entre "trabajo personal recogido en los números 1 y 2 del artículo 15 y el trabajo aplicado al que se remiten los números 3 y 4 del citado precepto". Por trabajo personal hay que entender el esfuerzo desarrollado por una persona que obtiene una inmediata retribución en dinero con que la remunera otra persona física o jurídica ya consista en un jornal, un salario eventual o permanente o un sueldo. Por trabajo aplicado debemos considerar el que recae sobre la agricultura o ganadería; "Cultivo de tierras o --- cria de ganados"; o sobre la industria "ejercicio de una industria"; o sobre el comercio "productos de cualquier comercio".

En cuanto a la cantidad de riqueza que constituye el límite de beneficio no se establece de forma absolutamente fija sino variable en función del criterio tipo del "doble jornal de un bracerro" en la localidad donde tenga su residencia habitual el que solicitarse la defensa por pobre. Como se puede observar se trata de un criterio eminentemente arcaico residuo de una época donde -

ciertamente predominaba la agricultura sobre la industria y el comercio y donde evidentemente el campesinado ocupaba una posición preminente; no debemos olvidar que la Ley de Enjuiciamiento Civil data de finales del Siglo XIX y se ha visto escasamente modificada en función de la mutable realidad de los tiempos presentes.

Hecha esta leve salvedad el criterio cuantitativo de la Ley lo indudable es que la misma reconoce dos tipos de pobreza: La -- que denominaremos pobreza íntegra y la media pobreza; esta última regulada en el Real Decreto Ley de 3 de Febrero de 1.925, dispensa d un cincuenta por ciento de los gastos procesales.

En cuanto al beneficio de pobreza íntegro, se concede a los rendimientos procedentes del trabajo personal: A los que viven de un jornal; a los que viven de un salario eventual; a los que vi--yen de un salario permanente que no exceda del doble jornal de un bracero en la localidad donde tenga su residencia habitual el que solicitare la defensa por pobre y a los que viven de un salario - cualquiera que sea su procedencia que no exceda del doble jornal_ señalado -números 1 y 2 del artículo 15-.

Se concede también a los ingresos procedentes de trabajo -- agrícola, industrial o mercantil: A los que viven del cultivo de_tierras o cria de ganados cuyos productos estén graduados en una suma que no exceda de la equivalente al jornal de dos braceros en el lugar de su residencia habitual- número 3, artículo 15-; a los que viven del ejercicio de una industria por la que paguen de contribución una cuota para el Tesoro que corresponde a un beneficio líquido que no exceda del doble jornal de un bracero en la localidad y a los que viven solo de los productos de cualquier comercio

cuyo beneficio no exceda del doble jornal de un bracero -número 4 artículo 15-.

En cuanto a los rendimientos procedentes del capital, se -- aplica a aquellos que viven solo de rentas cuyos productos estén graduados en una suma que no exceda del equivalente al jornal de dos braceros en el lugar de su residencia habitual -número 3, artículo 15-.

Respecto al beneficio de la media pobreza se otorga a los - que viven solo del rendimiento de un capital cuando las rentas excediesen del importe del jornal de dos braceros pero no fueren superiores al de tres -artículo 15, número 3-. En los casos de trabajo personal, cuando se trate no de un jornal o salario eventual - pero si de un salario permanente o de un sueldo que sean superiores al doble jornal de un bracero y que no pase del triple -artículo 15, número 2-. A los que viven del cultivo de tierras o crias de ganado siempre que sus productos no excedan del triple jornal de un bracero -artículo 15, número 3-. Los que viven del ejercicio de una industria si pagando de contribución una cuota que corresponda a un beneficio líquido que exceda del doble jornal de un bracero y no rebase sin embargo el diez por cien del tipo señalado y se aplica así mismo a los que viven de los productos de -- cualquier comercio si se hallan en las condiciones anteriormente citadas -artículo 15, número 4-.

Como podemos observar el criterio que se sigue para determinar el beneficio de la media pobreza es ciertamente criticable -- porque se excluyen los trabajos o salarios eventuales a los que - en principio debería ser aplicable y por otra parte supone un lí-

mite difícil de matizar cuando estamos en presencia del doble jornal y cuando exceda de la citada cifra; tengamos en cuenta como la simple variación de los salarios dependen de las circunstancias político económicas y están sujetas a continuas variaciones como se puede observar con un simple análisis de la legislación laboral de los últimos años. El salario de un bracero depende incluso de las circunstancias naturales de cada momento en base a la tradicional Ley de la oferta y la demanda.

Estimamos por tanto que la referencia al "doble jornal de un bracero" debía ser rápidamente sustituida por la de "salario mínimo interprofesional" modulando este y por ende la aplicación del beneficio en función del coste de la vida y atemperando el rigor que supone la norma procesal aludida. Imaginemos en efecto las graves consecuencias que por el simple incremento de una pesetas supondría pasar del beneficio íntegro al beneficio medio. Es en este punto donde se echa de menos una ampliación del arbitrio judicial interpretando una normativa en función del espíritu que evidentemente la anima y que no es otro que el tutelar los intereses de los más débiles económicamente hablando.

Si alguno reúne dos o más modos de vivir de los designados en el artículo 15, se computan los rendimientos de todos ellos y no se puede otorgar la defensa por pobre cuando reunidos exceden de los tipos señalados -artículo 16-.

Tampoco se otorga la defensa al litigante que disfrute de una renta que unida a la de su consorte o al producto de los bienes de sus hijos cuyo usufructo le corresponda constituya acumulada una suma equivalente al jornal de tres braceros en el lugar --

donde tenga la familia su residencia habitual; pero si estas rentas o productos rebasan del triple y no pasan del cuádruple proce de hacer la bonificación del 50% de la media pobreza-artículo 18-.

El que litiguen unidos varios que individualmente tengan de recho a ser definidos por pobres no les impide disfrutar del beneficio en cuando los productos unidos de los modos de vivir de todos exceda de los tipos que queden señalados -artículo 19-.

Por otra parte, el beneficio sólo se concede para litigar -derechos propios debiendo atenderse por tales aquellos cuya titularidad corresponde a la persona que figure como parte en el proceso para el que solicita la defensa gratuita: El cesionario no pue de emplear el beneficio para utilizar los derechos del cedente o los que haya adquirido de un tercero a quien no le corresponda --fuera del caso en que la cesión haya sido por título de herencia -artículo 20-.

Significativamente importante en esta materia lo constituyen las facultades discrecionales que se conceden al órgano jurisdiccional en el artículo 17: En efecto a tenor de este precepto no se otorga la defensa por obra cuando a juicio del juez se infera del número de criados, del alquiler de la casa o de cualesquiera otros signos externos que se tienen medio superiores al doble jornal de un bracero en la localidad; así mismo los jueces y tribunales atendidas las circunstancias de familia del que solicite la declaración de pobreza, número de hijos que tenga, su estado de salud y obligaciones que sobre el mismo pesen entre otras cosas, podrá conceder el beneficio de pobreza a las personas cuyos medios de vida no rebasen un 50% los tipos generales. El cri-

terio de los signos externos se aplica tanto a la concesión como a la negativa de la media pobreza en su caso.

De este artículo 17 resulta una tendencia notablemente humanizadora del rigor con que en los precedentes se manifestaba el citado beneficio. Las facultades discrecionales del juez, no deberían limitarse a los supuestos que aquí prevee el artículo 17 -de difícil determinación y aplicación en cada supuesto específico-, sino también en toda la materia regulada en los artículos anteriores; pensemos en la dificultad de apreciar los módulos legales y su determinación concreta. Con la normativa que se introduce en la Ley de Enjuiciamiento Civil, difícilmente podemos pensar que el beneficio de pobreza vaya a ser aplicado sino en casos de una flagrante y sangrante miseria.

En cuanto a las ventajas que se reconocen a los que disfrutan de este beneficio, señalaremos como las más importantes las siguientes:

- El de usar para la defensa papel del sello de pobres -artículo 14 nº. 1.

- El de que se les nombre abogado y procurador sin obligación de pagar honorarios -Artículo 14 nº 2.-

- El de eximirse del pago de toda clase de derechos a los auxiliares y subalternos de juzgados y tribunales -Artículo 14, nº. 3-.

- El de que se cursen y se cumplimenten de oficio los exhor

tos y demás despachos que se expidan a su instancia.

- A los efectos de nuestro estudio, la más importante consecuencia reside en la ausencia del requisito del previo pago para reclamar; así mismo para garantizar los derechos de la administración de justicia y evitar litigios infundados o de mala fe se les obliga a dar caucción juratoria de pagar si vinieren a mejor fortuna en vez de hacer los depósitos necesarios para la interposición de cualquier recurso -artículo 14, número 4-. Es dudoso -señala Guasp-"que esta disposición comprenda los casos que no se refieren a la interposición de un recurso sino de una pretensión u oposición a la pretensión aunque el fundamento de la exención exista también en estas hipótesis" -obra citada, página 587-.

Como tendencia ciertamente elogiabile en materia jurisdiccional debemos citar la innovación introducida por la Ley de 17 de -- Marzo de 1.973 en cuanto al apartado 2° del artículo 132. En efecto la Sala de lo Contencioso Administrativo podrá habilitar de pobreza a quien lo solicite oyendo a las demás partes sin necesidad de previa justificación, siempre que estuviere notoriamente comprendido en algunos de los casos mencionados en el artículo 15 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y presentare declaración jurada y - circunstanciada de tales extremos.

Como se observa no se exigen requisitos rígidos para la concesión del beneficio sino que basta la situación de evidencia y notoriedad de estar comprendido en el artículo 15 para que pueda ser decretada la exención.

Se trata de un proceso sumario seguido ante la misma sala --

que conozca el proceso principal -recordemos que el beneficio se tramite por la vía de los incidentes-. Su antecedente lo constituye el artículo 130 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y su único requisito como hemos apuntado es el de la notoriedad con lo -- que se agilizan y simplifican notablemente los trámites procesales siendo digno la media de todo elogio, como así han apuntado Mosquera y Carretero en su obra Comentarios a la Reforma de lo -- Contencioso Administrativo-Civitas, Madrid 1.974, página 364-.

En cuanto a los requisitos objetivos la notoriedad debe ser libremente apreciada por el Tribunal a la vista de la declaración jurada y circunstanciada presentada por el solicitante. Parece -- también indudable que la habilitación podrá solicitarse antes de incoarse el proceso administrativo. El hecho de que el artículo 132, nº. 2 exija la audiencia de las partes no parece obstáculo a esta interpretación. De la misma, resulta que la Ley de Enjuiciamiento Civil, artículo 30 exige la audiencia del litigante contrario y es admisible la incoación del procedimiento antes que la del proceso principal.

Sin embargo es discutible que puede solicitarse la habilitación de pobreza en la segunda instancia o en revisión. "Al establecer el artículo 132-2 que la competencia corresponde a la sala de lo contencioso administrativo ante quien se interponga el recurso contencioso administrativo, parece limitar en la posibilidad de -- utilización de este procedimiento a la primera o única instancia", así lo manifiestan Mosquera y Carretero en la obra citada página 364.

En cuanto al procedimiento estimamos que no existe inconve--

niente en que se solicite por otrosi en el escrito de interposición del recurso contencioso administrativo.

Se oirá a las partes en el plazo de seis días previsto en el artículo 749 de la Ley de Enjuiciamiento para los incidentes -ver Mosquera y Carretero obra citada, página 369-.

Contra la resolución por auto del tribunal no se contiene -- ninguna norma sobre si es posible el recurso de apelación. No obstante tratándose de un auto y no estando expresamente excluido de apelación en el artículo 93-2 de la Ley de Jurisdicción, nos parece que será aplicable la regla general del apartado 1 de este artículo 93 y por tanto admisible la apelación, En contra de ello Mosquera y Carretero -obra citada, páginas 370 y siguientes- alegan - que no es lógico que pueda admitirse la apelación cuando no se ha admitido prueba en primera instancia ni existe precedente válido - en el artículo 130 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ni tampoco en el nº 1 de artículo 132 de la Ley de Jurisdicción que alude a - procedimiento distinto.

En lo concerniente a los efectos de la solicitud de habilitación serán los mismo que los de la presentación de la demanda de pobreza.

Estimamos con Mosquera y Carretero obra citada, página 368- que la incoación del procedimiento incidental de habilitación, no suspenderá el procedimiento del proceso principal según la regla general del artículo 126 de la Ley de Jurisdicción.

En cuanto a los efectos de la resolución del incidente como

más importante destacaremos los siguientes:

- La denegación de la habilitación no impedirá solicitar la declaración de pobreza según el artículo 132-1. La resolución del incidente lo que ha juzgado es la falta de notoriedad.

- A diferencia de la declaración de pobreza no es preceptiva la imposición de costas en el supuesto de desestimación.

- La concesión de la habilitación produce los mismos efectos que la declaración de pobreza.

B - Otro aspecto positivo que debemos destacar del artículo 57-2e de la Ley de Jurisdicción reside en que la Ley en cada caso concreto exija el requisito del previo pago. Esta fórmula legal supone una notable dulcificación del rigor que en puridad implicaba el precepto. De aquí que haya que acudir a la legislación aplicable a la materia de que se trata y ver si es o no preceptivo el pago. La Ley de Jurisdicción se limita a señalar la necesidad de acompañar el documento cuando "proceda con arreglo a las leyes", pero no establece como presupuesto del proceso el previo pago como hacía el artículo 6º de la antigua Ley Jurisdiccional.

La sentencia de 17 de Abril de 1.975 expresa que la exigencia del previo pago solo tiene lugar cuando venga impuesta expresamente por otra ley, disposición esta manifiestamente indicativa de que solo debe seguirse el principio "Solve el Repete" cuando otra ley diferente de la misma reguladora de la jurisdicción así lo recoja.

A pesar de esta sentencia que citamos a título puramente - -

ejemplificador y cuya metización realizaremos en próximas páginas debemos destacar que la jurisprudencia ha observado diversos criterios según la sala a la que se haya encomendado el asunto. En esta como en otras tantas materias se acusa una mayor generosidad hacia el administrado en Sala 4a.. Así mientras la Sala 3a. seguía consagrando la regla general previo pago en sentencias 16 de Marzo y 23 de Mayo de 1.962 y con más atenuación a las de 4 de Junio y 5 de Octubre del mismo año, la Sala 4a. al conocer de recursos contra multas impuestas en materia de montes, estableció que el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro sólo es exigible cuando dicho previo ingreso proceda con arreglo a las leyes, pero ni estas se abstienen de exigirlo para recurrir -así-- las sentencias de 9 de Noviembre de 1.959, 24 y 31 de Octubre de 1.961 y 16 de Marzo de 1.962-. Así lo pone de manifiesto Mendizabal Allende en su artículo Significado Actual del Principio Solve et Repete, Revista de la Administración Pública nº 43, páginas --120 y 121-.

Esta situación jurisprudencial a la que aludiremos con más detalle en próximas páginas va a cambiar radicalmente, y la jurisprudencia interpretando fielmente la norma de la Ley va a sentar de modo general que el requisito del previo pago por virtud de la remisión indirecta contenida en el artículo 57-2, ha de venir impuesto por una norma específica con categoría de Ley.

En la evolución de la jurisprudencia suponen un importante hito las sentencias de 14 de Junio de 1.973 -ponente Gómez de Enterría- y 27 de Junio del mismo año -ponente Martín Martín- siendo reiterada en la doctrina posterior, así las sentencias de 4 de --Enero y 20 de Noviembre de 1.974, -en esta última se declara im--

procedente exigir el previo pago para impugnar resoluciones en materia de contrabando al no preveerlo la Ley reguladora-. La de 16 de Abril de 1.975 -ponente Martín Martín- y 30 de Septiembre de 1.975 -ponente Fernández Tejedor- y 15 de Junio de 1.976. De particular importancia nos parece la sentencia de 22 de Noviembre de 1.976 -ponente García Manzano- que califica el requisito del "Solve et Repete" como "normas de reenvío o en blanco" que precisa -- por tanto de una Ley formal donde con respecto a cada sector material se contenga dicha limitación para el acceso a la vía de impugnación, vía jurisprudencial que arrancando de la sentencia de 12 de Febrero de 1.972 que declara inaplicable dicho requisito -- cuando de corporaciones locales se trata, se manifiesta en las -- sentencias de 14 y 27 de Junio y 4 de Octubre de 1.973, 16 y 21 - de Abril de 1.975, 6 de Octubre del mismo año, e de Marzo de 1.976 y en idéntico sentido las de 7 de Diciembre de 1.976 y 31 de Marzo de 1.977. De las últimas sentencias de que tenemos noticias, la - de 23 de Junio de 1.977 -de la que es ponente Gómez de Enterrías- nos repite que el artículo 57-2 constituye una "norma en blanco - o de reenvío" sin que en otras normas legales llamadas a integrar aquellas se exija para la cuota discutida -se refería a la cuota de la seguridad social agraria con motivo de la importación de -- productos derivados del campo- el previo pago como presupuesto -- inescusable para discutir la procedencia de la cuota.

Hora es ya una vez realizada la exégesis histórico legislativa del principio "Solve et Repete" de enfrentarse con el auténtico significado, es decir, con el concepto, naturaleza y fundamentos de este principio.

CAP. II - ESTRUCTURA DEL PRINCIPIO

2.1 - CONCEPTO.

La mayor parte de la doctrina española y de derecho comparado, ha dedicado escasas líneas al estudio de este principio.

Terminológicamente hablando se ha observado incluso una falta de uniformidad doctrinal. Al referirse al tema los autores hablan de "Principio", "Regla" "Requisito" y "Privilegio", de todas ellas la expresión o acepción más generalizada estimamos que es la primera por lo que en adelante la utilizaremos como vocablo -- a efectos de nuestro análisis.

Tengase en cuenta que este principio no tiene el carácter filosófico, técnico o científico, sino más bien concepto analógico en el sentir del Profesor de Castro; no es pues un principio -- jurídico, afirmación esta de indudable trascendencia por las consecuencias que lleva implícitas.

De Castro, califica los principios en trascendentes - naturales, instrumentales e inmanentes, Santi Romero en Framenti di un Dizionario Giuridico, Milano 1953. Los principios inmanentes son en el sentir del autor italiano principios generales fundamentales que no están formalmente declarados por el derecho escrito, - se hallan implícitos en el pero se inducen de la estructura esencial de las instituciones en que se concretan.

Hecha esta referencia al caracter analógico del principio - citado hay que referirse al concepto que del mismo ha sido elaborado por la doctrina. La mayor parte de esta lo estudia conjuntamente con el proceso tributario como una parte importante de él.- así -Seminario de Derecho Financiero de Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid en las Notas de Sainz de Bujanda, tomo 1, volumen 3, 1975, páginas 461 y siguientes-.

Según estas Notas el principio constituye "la exigencia de pagar previamente cuando el objeto de un litigio con la Administración sea justamente una deuda a favor de esta".

Por su parte para Perulles Bassas - en su Manual de Derecho Fiscal, Bosch, Barcelona 1961, página 477- este principio es independiente del que se establece al señalar la fuerza ejecutiva del acto de determinación del impuesto una vez transcurrido el plazo - para hacerlo efectivo".

Según Gonzalez Pérez se trata de un presupuesto procesal que no responde a un deseo de encauzar debidamente el ejercicio del derecho de acceso a la justicia sino más bien una medida tendente a garantizar la inmunidad de los entes públicos frente al control jurisdiccional, inmunidad inadmisibles que puede llegar a ser un flagrante atentado a otros derechos elementales del ciudadano -Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, Cívitas 1978, página 90.

Avanzadas estas líneas sobre el concepto del principio =
"Solve et Repete", examinemos en estrecha conexión con el punto -
anterior la naturaleza jurídica del mismo.

2.2 - NATURALEZA JURIDICA.

La naturaleza jurídica del principio es una cuestión controvertida.

La doctrina se escinde en distintas posiciones que no obs--
tante responden a una idea en común. La situación de privilegio --
que ostenta la administración pública en el proceso y que se ha --
basado en el llamado principio de ejecutoriedad de los actos administrativos. Este principio de ejecutoriedad y legitimidad de los_
actos administrativos se ha consagrado por parte de toda la doc--
trina especialmente administrativa para sustentar la aplicación -
del principio.

Más tarde nos referiremos a este principio de ejecutoriedad
fundamento básico de la regla citada pero para no perder el hilo_
de la exposición señalaremos las dos posiciones fundamentales que
en orden a la naturaleza jurídica se han presentado.

A - La del requisito procesal defendida entre otros por Pera --
Verdaguer, -Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Conten
cioso Administrativa, Bosch, Barcelona 1.962, página 213- -
para el cual ha sido este un requisito exigido tradicionalmente -
por las leyes rectoras del procedimiento contencioso administrativ
o contenido en el artículo 6º del Texto Refundido de la Ley de 8_
de Febrero de 1952 en relación con el Nº del artículo 33 de la --
misma.

En esta misma línea se configura la posición de González - Pérez en la obra citada, página 91, en el sentido de "re--quisito de admisibilidad de la pretensión procesal".

B - Por otro lado, la de aquellos que consideran que se trata no de un requisito procesal sino de un mero documento a --acompañar cuya omisión es subsanable si bien su falta defi--nitiva condiciona la admisión de la pretensión y ser consi--derada como alegación previa, y desde este punto de vista --ser tramitada como excepción dilatoria. Así opinan las Notas de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de Madrid, Tomo 1, volumen 3, página 461. También igualmente Alcalá - Zamora en Lo Contencioso Administrativo. Buenos Aires 1942 opina se trata de un mero documento cuya omisión puede ser subsanable, página 242.

Nuestra opinión no obstante coincide con la de las Notas - del Seminario citado en el sentido de considerarlo como UN PURO PRIVILEGIO DE LA ADMINISTRACION, para reducirla litigiosidad de los particulares, privilegio que se enmarca perfectamente con la situación de superioridad que ha demostrado la administración --no solamente en el procedimiento estrictamente administrativo si--no y esto es lo más grave en el proceso jurisdiccional.

Este privilegio hemos de estudiarlo a la luz del apuntado principio de ejecutoriedad de los actos administrativos. Este --principio significa que la administración actúa investida de unas ciertas prerrogativas basadas en que los actos que dicta la administración pública son legales y legítimos y como consecuencia -

de ello inmediatamente aplicables.

Su formulación se realiza con palabras rotundas y sin exclusión alguna como corresponde a las características de un Estado -- debil con un aparato administrativo simplísimo sin posibilidad -- de llevar a efecto por si la ejecución salvo en la medida que por las sanciones con que se amenazaba en el caso de su incumplimiento lograba la persuasión de hacerlo voluntariamente de parte del obligado. Turpin Vargas en su artículo La suspensión de la Ejecutoriedad de los Actos Economico Administrativos, publicado en Hacienda Pública Española n°. página 231.

El examen de los distintos textos legales donde se incluye este principio, revela que se han venido copiando unos de otros, incluso los que regulaban elejercicio de la jurisdicción contencioso administrativo.

Ejemplo de esta normativa la constituyen las siguientes disposiciones:

La Instrucción General de Rentas, aprobada por Real Decreto de 15 de Abril de 1816, articulo 4º, " Las contribuciones emanan de mi - soberana autoridad".

Ninguna se creará aún con el nombre de arbitrios ni se alterarán las establecidas ni se harán gracias en los derechos ni se concederán esperas sin que mi Real Voluntad se haga entender por el Secretario de Despacho de Hacienda, Superintendente General."

R.D. de 4 de Julio de 1961, regulador de la Jurisdicción Conten-

cioso Administrativa en Ultramar. articulo 3, "La interposición de la demanda no suspende la ejecución de lo mandado, pero si en algun caso pudiese esta producir perjuicios graves e irreparables al interesado podrá suspenderse sin ulterior recurso siempre que de ello no resulte inconveniente para los intereses de la Administración a juicio de la autoridad que hubiera dictado la providencia reclamada.

Decreto de 3 de Diciembre de 1869, por el que se aprueba la Instrucción para hacer efectivos los débitos a la Hacienda Pública, articulo 1º, "Los procedimientos contra primeros y segundos contribuyentes para la cobranza de los descubiertos liquidos a favor de la Hacienda Pública son puramente administrativos y se seguirán por la vía de apremio no pudiendo suspenderse ni hacerse contencioso sin que previamente se verifique el pago o la consignación de lo liquidado en las Cajas del Tesoro Público o en la General de Depósitos y sus Sucursales en las Provincias".

Ley de Contabilidad de 25 de Junio de 1870: articulo 5, " No se concederán exenciones, perdones ni rebajas de las contribuciones e impuestos públicos ni moratorias para el pago de los débitos al Tesoro sino en los casos y en la forma que las leyes hubieran determinado.

La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de Julio de 1911, articulo 5 que repite el tenor literal de la Ley de Contabilidad de 1870, y que es asumido por la Ley General Presupuestaria de 4 de Enero de 1977, articulo 30, apartado 2 que señala lo siguiente: "Tampoco se concederán exencion, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública sino en los casos y en la forma que determinen las

Reglamento de la Hacienda Pública de 18 de Febrero de 1.871, artículo 54, "La resolución que se dictan en los expedientes particulares se ejecutarán inmediatamente y no podrán suspenderse sus efectos cuando fueran reclamadas en la vía contencioso administrativa y pudiera su ejecución causar perjuicios a los intereses públicos o daño irreparable a los particulares".

La Base 9 de la Ley de 31 de Diciembre de 1881, establecía: "Que no podrá utilizarse por el particular el recurso de alzada -- cuando la providencia de primera instancia sea condenatoria de cantidad líquida sin el previo pago o la consignación de esta en las arcas del Tesoro"

El artículo 107 del Reglamento dictado en desarrollo de la Ley de Bases anterior, añadía: "Se excluye de la necesidad de tal consignación la multa de que habla el artículo 104, donde se establecía una sanción por temeridad no superior al diez por ciento".

El principio de ejecutoriedad, también fué incorporado por el artículo 4º del Real Decreto de 30 de Agosto de 1901, por el artículo 158 del Reglamento de 1902, por el artículo 8º del Reglamento de 13 de Octubre de 1903, por el artículo 39 de la Instrucción de 18 de Enero de 1920 y por el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas de 1924 en su artículo 3º con una formulación muy semejante a la que presenta el actual Reglamento del año 1958.

En la primera redacción dada al artículo 3º del citado Reglamento de 1924 los dos primeros párrafos quedaban reducidos a la -

incorporación en el primero del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos que es casi reproducción del Reglamento de 1903 salvo la adicción relativa a la suspensión de las multas - - en el supuesto prevenido en el Real Decreto de 30 de Abril de - - 1923, siendo el segundo una derivación del primero al disponer la aplicación de los fondos definitivamente a los conceptos presupuestarios que correspondieron independientemente del resultado de la reclamación interpuesta que no se detendría por no haberse efectuado el ingreso, Introducida la suspensión especial para las reclamaciones interpuestas contra liquidaciones giradas como consecuencia de la Contribución de Utilidades este punto y la introducción del Recurso de Reposición, produjeron la necesidad de una nueva redacción del citado artículo 3º llevada a cabo por el Decreto de 2 de Agosto de 1934, en esta redacción se conservaron los dos primeros párrafos añadiéndose como excepción a la ejecutoriedad inmediata lo relativo a las liquidaciones aduaneras y remitiéndose a lo ordenado en las disposiciones especiales contenidas en la Ley de Utilidades para las de este concepto que fueron objeto de reclamación. Hubo - de esperarse a la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 para que en cumplimiento de la tercera de las disposiciones finales de dicha Ley se promulgase el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas de 26 de Noviembre de 1959.

Para García Enterría, -Curso de Derecho Administrativo, tomo 1, página 373, Civitas, 1975-, lo que la Ley de Procedimiento Administrativo quiere establecer cuando habla de que los actos administrativos serán válidos e inmediatamente ejecutivos, es que en tanto no se demuestre su invalidez, los actos tendrán pleno valor y

producirán todos sus efectos como si realmente fueran válidos y -
ajustados a derecho. El precepto en cuestión establece en defini-
tiva una presunción de validez con caracter de presunción "juris
tanmtum" que traslada al particular la carga de probar lo contra--
rio a través de la correspondiente impugnación

Sin embargo entendemos que ni la legitimidad ni la ejecuti-
vidad de los actos administrativos responden a la verdadera idea_
del principio citado.

Consideramos con Carretero Pérez que tan sólo es el interés_
de la Hacienda lo que fundamenta el principio citado, este interés
se traduce en una garantía contra la demora en el pago del impues_
to en el periodo de impugnación.

La ejecutoriedad se entiende que es una característica de -
los actos administrativos derivada de la legalidad de los mismos;_
ahora bien difícilmente puede sostenerse cuando la presunción de -
legalidad de los mismos es discutible. Sabemos que esta tesis con-
trata fuertemente con la corriente legislativa consagrada tanto en
nuestro país como en el derecho comparado.

En efecto el principio de ejecutoriedad aparece consagrado -
en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de -
26 de Diciembre de 1957 en su artículo 33 que dice así "Los actos -
y acuerdos de las Autoridades y Organismos de la Administración --
del Estado serán inmediatamente ejecutivos.

De esta formulación se han derivado distintas vertientes - entre las cuales las más importantes son las que vamos seguidamente a señalar:

La presunción de legitimidad que derivan de la actuación -- de la Administración en cuya virtud los actos administrativos son directamente ejecutivos porque se presumen legítimos. En segundo lugar y como consecuencia de lo anterior la Administración puede utilizar el privilegio de la ejecución forzosa obligando al administrado a estar y pasar por el acto administrativo. En tercer lugar, la presunción primitiva opera en el sentido de que no paraliza la eficacia del acto administrativo por la simple interposición de -- cualquier recurso que el administrado estime procedente, y así el artículo 34 de la misma Ley, establece que la interposición de -- cualquier recurso excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

Estas precisiones de la Ley del Régimen Jurídico han sido -- desarrolladas en otras disposiciones, así la Ley de Procedimiento Administrativo en su artículo 101 establece la misma formulación que la contenida en el artículo 33 de la Ley de Régimen Jurídico mientras el artículo 116 recoge el precepto del artículo 34 si bien añadiendo "o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad del pleno derecho previstas en el artículo 47 -- de esta Ley."

En el campo de las exacciones locales el principio aparece -- consagrado en el artículo 361 de la Ley de Régimen Local de 24 de Junio de 1955 con los siguientes términos, "Los actos y acuerdos --

de las Autoridades y Corporaciones Locales serán inmediatamente -
ejecutivos". Tambien el Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones
Economico Administrativas de 26 de Noviembre de 1968 establece
el principio de ejecutoriedad en su articulo 82 especificamente en
el campo del proceso economico administrativo de la siguiente ma-
nera: "La reclamación economica administrativa no suspenderá la --
ejecución del acto impugnado con las consecuencias legales consi-
guientes".

La ejecutoriedad se ha considerado por la generalidad de la
doctrina como una auténtica característica del acto administrativo
que se ha llegado a proclamar como esencial hasta el punto de en-
tender que si no hay ejecutoriedad no existe realmente acto admi-
nistrativo, en base a esta última consideración se ha llegado - -
a definir el derecho administrativo como rdenamiento jurídico en_
virtud del cual el Estado tiende a conseguir y realizar sus fines
utilizando el privilegio de la ejecución previa.

No obstante entendemos que esta es una afirmación exagerada
pero hasta cierto punto lógica por la importancia que sin duda -
tiene este principio.

El fundamento de la ejecutoriedad es en el fondo más poli--
tico que jurídico porque lo que late en el substratum del mismo -
más que una presunción de legitimidad de actuación es la necesidad
de realización rápida y sin limitaciones de la actividad administra
tiva para la consecución de los intereses públicos que la adminis-

tración tiene confiados por lo que se otorga a esta una potestad de imperium que evidentemente supone un régimen exorbitante de la actuación en el puro campo del derecho privado. En esta línea se inclina Nieves Borrego en su obra Procedimiento Economico Administrativo de Suspensión en el Derecho Español, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, pagina 87.

Establecido esto cabe hacer una distinción sobre el fundamento de la ejecutoriedad que si en el campo politico enlaza con la potestad de imperium citada, en el campo juridico se puede basar en la presunción de legítimo que el acto tiene como derivado del recto ejercicio de aquella potestad.

Aunque el principio de ejecutoriedad se extienda a todos los campos de la actuación de la Administración Pública, existen supuestos en que con caracter excepcional, y singular se puede suspender la aplicación de tal principio. Asi en el caso de la suspensión que constituye un supuesto excepcional en relación con este principio fuere de la especialidad que revisten las multas. En efecto el articulo 82-2 del Reglamento de Procedimiento Economico Administrativo establece que no obstante lo dispuesto por el principio general la interposición de reclamación economica administrativa determine que no se procederá a la distribución de las multas ni a la entrega a los partícipes de las respectivas participaciones que en ellas les corresponda mientras no sean firmes y ejecutorias las resoluciones en virtud de las cuales hayan sido impuestas bien por haber transcurrido los plazos establecidos para recurrir contra ellas o bien por haber sido absuelta la administración caso de haberse

deducido demanda contra la misma ante dicha jurisdicción.

2.3 - FUNDAMENTO

Una vez analizado sucintamente el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, conviene hacer una breve alusión al fundamento del solve et repete, ya que se encuentra estrechamente vinculado con el anterior aunque presente sustentividad propia.

Asi Serrano Guirado en "El fundamento del requisito" Revista Derecho Financiero 1952".

En un sentido negativo el principio parece fundmentarse en la presunción de legalidad que tiene el acto administrativo cuestionado ya que resultaría injusto exigir el previo pago de la cantidad resultante del acto controvertido si no se partiera de tal apariencia de legalidad. La concrección práctica de esta presunción de legalidad se traduce en que la posición de la Administración Pública se invierte de manera permanente es decir que deberá ser demandada y no demandante en todo caso lo que aporte de su notable privilegio supone para el particular la carga procesal de impugnar la actuacion de aquella.

Un fundamento positivo de caracter juridico no parece existir en el principio examinado, así para Garrido Falla, Tratado de Derecho Administrativo, volumen, 1. Madrid 1961, pagina 341, tal fundamento no puede centrarse en el principio de ejecutoriedad ya que lo que este último postula es sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquida el crédito ni por tanto la suspensión del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase

para hacerlo efectivo aunque el particular utilice los recursos -
procedentes"

Añadir a esto la necesidad del previo pago unicamente puede interpretarse como una regla de caracter procedimental o procesal que limita la posibilidad de recurrir significando un injustificado privilegio administrativo. Parece por tanto que no existe una precisa justificación técnica sino más bien una simple circunstancia pragmática que sería como hemos apuntado antes la defensa de los intereses pecuniarios de la Administración del Estado y de -- las demas Administraciones o bien el deseo de proteger en todo caso el ingreso en el Tesoro de cualquier cantidad aunque pueda ser controvertida su procedencia.

Vemos pues que son sólo circunstancias e intereses pecuniarios los que permiten sustentar este desafortunado principio aunque sea en detrimento de otros valores de índole muy superior como pueden ser la igualdad ante la Ley, la capacidad economica, en suma o el valor justicia. A estos principios conculcados por la regla solve et repete, serán examinados profundamente en próximas - paginas para demostrar la inconsistencia del principio citado y la urgencia de su derogación.

2.4 - AMBITO DE APLICACION

El principio solve et repete tiene un doble ámbito de aplicación. Subjetivamente se extiende a la Hacienda Pública, Estatal y a las Entidades Estatales Autonomas. No se extiende cuando se trata de Administración no estatal.

Cuestión importante es determinar si es exigible cuando la administración es la recurrente:

- A - Si es la Administración del Estado no surge el problema puesto que está exenta del pago de tributos.
- B - Si se trata de un ente administrativo menor se ha alegado la imposibilidad de pagar rápidamente o la escasez de recursos - en imposibilidad de obtener el beneficio de pobreza con lo -- que se reclama su acceso a la jurisdicción contencioso administrativa.

Parece por tanto que en el caso de que la Administración -- sea la recurrente no estará obligada a la observancia del principio.

El principio se aplica subjetivamente a todos los sujetos - pasivos de la obligación tributaria o que resulten subsidiariamente obligados al pago salvo el beneficio procesal de pobreza ya analizado anteriormente. Pueden resultar obligados a tenor del principio tanto las personas físicas como las jurídicas y como ciertos entes que aún carentes de personalidad constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición entre -- las que podríamos mencionar las herencias yacentes, y las comunidades de bienes todo ello según lo disponen los artículos 30, 31, 32 y 33 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963.

En cuanto al ámbito de aplicación objetivo este tiene un alcance general; abarca por tanto las controversias en materia de -

impuestos, tasas, contribuciones especiales, exacciones parafiscales, toda controversia tributaria que se origina de una relación fiscal y solo se excluye lógicamente si la Administración ya ha cobrado -Sentencia de 6 de Diciembre de 1.962- o si la cuestión debatida es accesoria de la relación tributaria -Sentencias de 31 de Mayo de 1.958 y 2 de Abril de 1.961-.

Problema importante es el que se suscita en materia de multas en particular de orden público, como pone de relieve Martín Retortillo Baquer en su obra Las Sanciones de Orden Público en el Derecho Español, Madrid Tecnos 1.973. La pregunta que debemos formularnos es la de si es correcta la equiparación que hace la Ley de Jurisdicción de la multas con los tributos. En materia de orden público, durante muchos años ha sido de capital importancia y su significación ahora se traslada a las multas por estacionamientos incorrectos, por precios indebidos, conducciones temerarias o improdentes, y otros supuestos, que al ser dictaminadas incluso por el Consejo de Ministros pueden alcanzar un importe de varios millones de pesetas. Estimamos que dada su naturaleza no debían haberse equiparado con las figuras tributarias ni con los créditos definitivamente liquidados a que hace alusión el artículo 57.2.e). Sin embargo mientras que en estas multas tras la reforma de la Ley de Orden Público de 1.971, se satisfacen si hay recurso mediante el depósito previo del tercio de su cuantía -salvo en los casos de notoria incapacidad económica alegada por el recurrente y estimada por la autoridad que haya de resolver el recurso-, en las restantes multas se exige el depósito de la totalidad de su importe, lo cual resulta a nuestro juicio absolutamente injusto, dada la importancia cuantitativa que hoy día pueden alcanzar.

El artículo 21 de la Ley de Orden Público, se refiere a la imposición de una multa como sanción gubernativa; "si no se apreciara la insolvencia del recurrente deberá efectuarse el depósito previo en cuarenta y ocho horas, sin perjuicio de que en vías contenciosas pueda alegarse lo procedente".

Como señala Martín Retortillo, "si se ha depositado en vía administrativa el tercio de la cantidad, en vía jurisdiccional no tendrá lógicamente que abonarse más dinero". Ahora bien, según el tradicional planteamiento -antes de la Ley de 17 de Marzo de 1.973-, parece que el previo pago habría de entenderse como ingreso de toda la cantidad adeudada, es decir de los dos tercios restantes; más según el moderno planteamiento se aplicará la Ley de Orden Público y bastaría solo un tercio, De cualquier forma la Ley de Orden Público parece que deja sin resolver lo referente a la vía contenciosa. Estimamos por tanto que no sería preciso abonar los dos tercios restantes si la Ley no lo exige. El Tribunal Supremo, se muestra vacilante, así a favor del pago total en sentencias de 18 de Marzo de 1.965 y de 2 de Mayo de 1.970; en favor del pago parcial en la de 21 de Noviembre de 1.970 entre otras. En otros casos el Tribunal Supremo, había señalado que el previo pago en este tipo de multas debería regularse por Ley Especial -L.O.P.- y no por la Ley Jurisdiccional.

Podemos considerar como una cierta excepción o por lo menos una dulcificación de esta regla el instituto de una suspensión a tenor del cual no se detendrá la substanciación de las reclamaciones en cualquier instancia por la falta de pago de las cantidades controvertidas y en su caso liquidadas y contraídas por los correspondientes conceptos -artículo 83, apartado 3 del Procedimiento

to de Reclamaciones Económico Administrativas-. Se nos podrá argumentar con toda razón que esta última disposición se refiere al campo administrativo previo a la vía jurisdiccional, pero no es menos cierto que como destaca la sentencia de 4 de Abril de 1.977 el principio citado se extiende incluso a la vía administrativa por lo que estimamos no es absolutamente improcedente la mención del artículo 82-3 del citado Reglamento por lo que de humanizador --- tiene en el campo de los recursos administrativos ya que aunque se denominen reclamaciones económico administrativas en puridad constituyen unos auténticos y verdaderos recursos. Esta excepción en cuanto al ámbito objetivo adquiere aún mayor relieve si se piensa que la mayoría de las controversias tributarias se agotan en la vía administrativa sin llegar a acceder a la propiamente jurisdiccional y así son muy escasas como veremos proximamente las sentencias que del Tribunal Supremo y sobre la materia citada se ha dictado en los últimos años.

Sería no solamente desable sino incluso conveniente que una figura análoga a la de la suspensión citada se implantase en la vía extrictamente jurisdiccional aunque no dejamos de darnos cuenta de las enormes dificultades que esta implantación conlleva.

En cuanto a la forma de cumplir con el principio debemos hacer referencia con particular detalle al pago o cumplimiento como medio de extinción de toda obligación y por ende de la tributaria.

CAPITULO III - ELEMENTOS INTEGRANTES DEL PRINCIPIO.

3.1 - EL PAGO.

Constituye el pago el medio más común de extinción de las obligaciones incluyendo por tanto las tributarias. La doctrina general civilista es la que se ha ocupado con más detalle del estudio de este medio de extinción. Lllamanse modos o causas de extinción de la obligación los distintos hechos o negocios en virtud de los cuales la obligación deja de existir.

Son varios los criterios con que se ha procedido a los modos de extinción de las obligaciones así los romanistas distinguan modos "ipso jura" y modos "ope exceptionis".

Los autores patrios -Sánchez Román, de Diego- se fijan más bien en la distinción de modos generales- que son de aplicación a todas las obligaciones y modos especiales solo aplicables a determinadas obligaciones.

Siguiendo a Castan Tobeñas -Derecho Civil Español y Foral, tomo 3º., página 323 Derecho de Obligaciones, Reus, Madrid 1.974- se puede distinguir dos modos de extinción de la obligación, los voluntarios y los involuntarios.

Entre los primeros se incluyen la extinción por el cumplimiento mismo -pago y consignación-; por sustitución en el cumplimiento-compensación, dación en pago y novación -y por acuerdo liberatorio- mutuo disenso, desestimiento unilateral y remisión de la deuda, condición resolutoria y término extintivo-.

Entre los segundos se citan por razón del sujeto, la confusión y la muerte de los contratantes en las obligaciones personalísimas; por razón del objeto, la pérdida de la cosa o la imposibilidad de cumplir la prestación; y por falta de ejercicio la - - prescripción liberatoria.

Por otro lado el Código Civil -artículo 1.156- establece como causa de extinción de las obligaciones el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, la compensación y la novación, a los que debemos añadir -artículo 1.937- la prescrip--ción.

De todas estas causas aquí aludidas la única que se admite_ como suficiente para extinguir la deuda tributaria a efectos del_ principio que analizamos es el pago o cumplimiento. Antes de abor_ dar el estudio detenido del mismo debemos hacer una aformación -- clara de principio. En nuestro sentir algún otra causa como la -- compensación podía admitirse como medio solutorio y por ende para reconocer la admisibilidad del recurso; imaginemos por ejemplo el supuesto en que la administración tributaria resulta ser deudora_ del particular recurrente en este caso no habría inconveniente a nuestro juicio que si la deuda de la administración alcanzase o - superase el importe del asunto litigioso el particular se viese - excluido de la obligación de presentar el documento acreditativo_ del pago con lo que se simplificaría enormemente el trámite devo- lutorio a cargo de la Administración y se accedería sin complica- ciones mayores a la vía económica y jurisdiccional. No dejamos de reconocer las dificultades que tal fórmula entrañaría sobre todo_ cuando la cantidad debeida por la Administración es considerable-

mente superior al importe de lo que ha de satisfacer el particular y más si tenemos en cuenta que para que la compensación opere ha de tratarse como sabemos de deudas vencidas, líquidas y exigibles.

En cuanto a los restantes medios de extinción de las obligaciones, difícilmente podemos considerar que sean admisibles respecto al principio que examinamos; tal vez podría considerarse la condonación como un medio solutorio pero esta solamente se produce en los casos, forma y modo que prevee la Ley, y no se ha admitido en ningún supuesto el perdón a efectos de la regla citada.

Respecto a la confusión de derechos de acreedor y deudor, esta causa es cuestionable en su aplicación al campo tributario rechazando su admisión la mayor parte de la doctrina, así -Notas_ de Derecho Financiero de Sainz de Bujanda, tomo I, volumen 3, página 80, en que se considera de una escasa aplicabilidad al campo tributario; por todo ello su admisión a efectos de nuestro estudio resulta una posibilidad remota.

En lo atinente a la prescripción, resulta claro que esta si que es admisible y en particular se establece un plazo de cinco años transcurrido el cual prescriben una serie de derechos y acciones, sin embargo la mención del artículo 64 de la Ley General Tributaria solo hace alusión en cuanto a lo que nos interesa el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, vertiente que nosotros llamaríamos negativa del principio solve et repete y que analizaremos con algún detalle al final de este trabajo. Se podrá pensar que si han transcurrido cinco años y el particular no ha ejercitado su derecho a pedir la devolución de los ingresos inde-

bidamente efectuados, pierde la posibilidad de reclamar el reintegro de los mismos; de igual modo si por cualquier causa la administración tributaria olvida la exigencia del previo pago y transcurre el mismo periodo de tiempo antes indicado prescribiría el derecho de la misma y por ende imposibilitaría la exigencia de pago ulterior; evidentemente a pesar de la notoria y lamentable lentitud de nuestros tribunales de justicia difícilmente se podrá dar un supuesto en que la iniciación del proceso se produjere transcurrido ese lapso tan dilatado de cinco años, por lo que entendemos que no obstante la posibilidad al amparo de lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 64 de la Ley General Tributaria que señala que prescribe a los cinco años la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, entendemos que solo en supuesto de alquimia o laboratorio sería admisible tal causa de extinción y más si tenemos en cuenta como opera la prescripción en derecho tributario con unas características notoriamente favorecedoras de la administración, y así la prescripción acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la administración que lo reconozca.

En lo que se refiere al apartado B citado, la interrupción opera con mayor amplitud todavía y así basta cualquier acción administrativa, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y la actuación del sujeto pasivo conducente al pago de la deuda. Una vez interrumpida la prescripción, se comienza de nuevo a contar el plazo a partir de esa interrupción con lo cual nos ratificamos en la casi absoluta imposibilidad de esta causa en lo concerniente al solve et repete.

Todas estas causas que hemos apuntado y que de lege ferenda postularíamos en materia jurisdiccional, de lege data son inaceptables por el tenor estricto y literal del artículo 57-2 de la -- Ley de Jurisdicción que únicamente nos habla de pago sin mencio-- nar ningún otro medio solutorio. Por todo ello hemos de limitar -- nuestro estudio a esta causa o medio de pago para tratar de atis-- bar si cabe una interpretación restrictiva o bien podemos ampliar dicha interpretación con una mayor humanización del principio.

Examinaremos pues el pago como medio de extinción de las -- obligaciones y en particular de la regla jurisdiccional.

3.1.1.- CONCEPTO Y ACEPCIONES.

Tres diversas acepciones tiene la palabra pago --"equivalente a la de cumplimiento"--.:

1 - la generalísima de cumplimiento de la obligación bien -- sea esta voluntaria o anormal o aún de extinción de la obligación por cualquier medio.

2 - La estricta de cumplimiento efectivo de la prestación -- convenida.

3 - La restringidísima de cumplimiento mediante la entrega -- de una suma de dinero.

La primera de estas acepciones demasiado extensas hoy, fue -- sin embargo consagrada por el Derecho Romano y que llamaba solu-- tío a todo hecho que produjera la liberación del deudor. La segun

da es la que puede considerarse como acepción técnica, puesto que la tercera tiene un sentido meramente vulgar.

En un sentido técnico el pago puede ser definido como la -- ejecución efectiva de la obligación -Pleniol- o el cumplimiento - de la prestación establecida en la obligación consista o no en di-- nero -Crome-. El Código Civil admite implícitamente esta acepción de cumplimiento efectivo dados los términos del artículo 1.157, - que señala que no se entenderá pagada una deuda sino cuando comple-- tamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía. Ahora bien al referirse éste artículo a la realización de la prestación lo hace de una manera impersonal, no alude a la realización de la prestación por el obligado; lo -- que sobre todo resalta es que la prestación se realice; ello no - excluye claro está la idea de la realización por el deudor ya que a él incumbe el deber correspondiente, pero está en armonía con - la amplitud con que se reconoce la intervención del tercero en el artículo 1.158 que establece lo siguiente: Puede hacer el pago -- cualquier persona tenga o no interés en el cumplimiento de la - - obligación ya lo conozca y lo apruebe o ya lo ignore el deudor.

Para el Código Civil hay cumplimiento siempre que la obliga-- ción se extingue mediante la realización de la prestación.

De estos tres sentidos o acepciones que la doctrina civilis-- ta -Castán Tobeñas. Derecho Civil Español Común y Foral. Tomo 3º. Derecho de Obligaciones. Reus Madrid 1.974, página 324 y Hernán-- dez Gil. Derecho de Obligaciones. Madrid 1.960, página 278- admi-- te no son de aplicación al campo tributario indudablemente ni la-- primera ni la restringidísima -esta última por la notable dulcifi-- cación introducida tanto por la Ley General Tributaria como por--

la Jurisprudencia-. Resulta por tanto que por la vía de exclusión solo es aplicable al campo tributario y a efectos jurisdiccionales la acepción estricta de cumplimiento efectivo de la prestación --convenida como analizaremos tras hacer referencia a otros aspectos civilistas del pago.

3.1.2.- EL PROBLEMA DE LA NATURALEZA JURIDICA DEL CUMPLIMIENTO.

Los temas de la naturaleza jurídica son a veces puramente académicos. No cambian las consecuencias a los efectos y se debate solo su justificación y explicación desde el punto de vista lógico jurídico. No es esto lo que ocurre a propósito del cumplimiento puesto que las consecuencias varían según la naturaleza a que se le atribuya; La concepción tradicional del cumplimiento y al llamarla así no quiere decirse solo que sea la más antigua sino que no ha dejado de perder vigencia; según esta concepción el cumplimiento equivale sencillamente a la realización de la prestación debida. Se afirma que el cumplimiento es el hecho jurídico --que provoca la extinción voluntaria de la obligación pero no se trata de llevar a cabo una más detallada caracterización jurídica de este hecho. El cumplimiento es la proyección de la prestación. Originariamente esta concepción quizá pecara de material y mecanicista y fue vivificada a través de la exigencia del ánimus solvendi. El ánimus solvendi quiere decir tanto como consciencia del acto, intencionalidad dirigida a realizar la prestación que se convierte así en requisito del cumplimiento. Esta concepción tradicional ha sido seguida en nuestra Patria por los anotadores de --Enneccerus y por De Buen y Puig Peña.

Además de esta corriente que considera el pago como hecho --

jurídico, existe otra concepción que lo considera como un negocio jurídico.

El análisis del *ánimus* fue el punto de partida para la doctrina que defiende esta postura. Del *ánimus* -intención- se llega fácilmente a voluntad; de la voluntad a declaración de voluntad; de declaración de voluntad y negocio jurídico son para algunos lo mismo y en todo caso la declaración de voluntad se configura como elemento esencial del negocio jurídico así lo considera el profesor de Castro en su obra *El Negocio Jurídico* -Instituto Nacional de Estudios Jurídicos 1.971-página 56 y siguientes-.

Frente a la anterior doctrina cualificada de tradicional, - esta otra puede ser considerada como más moderna aunque actualmente ha perdido virulencia y radicalismo. Partiendo de la afirmación común de aplicar al cumplimiento la noción del negocio jurídico, las directrices que se siguen son múltiples y que señala -- con una exhaustiva referencia el Profesor Beltran de Heredia en su obra -El Cumplimiento de las Obligaciones, Madrid 1.956, página 47 a 125. De estas directrices señalaremos como las más importantes las siguientes:

A - La más radical considera que el cumplimiento es siempre negocio jurídico así Von Tuhr, Kress, Henle, Ferrara, Andreoli, - Longo y Gregorio Ortega entre otros. Este último en su artículo *El Pago como Negocio Abstracto*. Revista General de Legislación y Jurisprudencia. 1.945, página 684 y siguientes sostiene que el pago funciona como propio y verdadero negocio abstracto. El argumento esencial en que se funda esta cualificación es el de que no basta el *ánimus solvendi* sino que se requiere la cooperación también del

acreedor la cual se traduce en un acuerdo con el deudor para que la realización de la prestación desempeña la función del cumplimiento, exigiéndose en todo caso la capacidad de los sujetos con vistas a este acto. Dentro de la calificación de negocio jurídico -- existen diversos variantes, negocio jurídico unilateral, -en este sentido la tesis de Ignacio Nott en su artículo Pago por Consignación en la Revista de Derecho Privado 1.951, página 207- negocio jurídico bilateral abstracto, real y potestativo, Quizá la teoría más difundida es la del negocio jurídico bilateral que conduce a la construcción del contrato de cumplimiento. Según este criterio la voluntad contractual tendrá dos ocasiones de manifestarse. En primer lugar en el momento de nacimiento de las obligaciones y en segundo lugar en el momento de su cumplimiento.

B - Una directriz más moderada es la que entiende que el cumplimiento puede ser pero no es siempre negocio jurídico o contrato. Así Albadalejo en su obra Instrucciones de Derecho Civil. Tomo I, página 542, señala que el pago es un acto debido que no tiene necesariamente carácter negocial pero puede tenerlo. Frecuentemente la obligación se dirige a la realización de una prestación que en si es un negocio. Entonces el pago consiste en realizarlo es - un negocio bien unilateral ora bilateral siendole aplicable las - reglas de los negocios. Además del citado autor español otros estiman que es generalmente un negocio jurídico -Windscheid, Kohlr, Manigk y Enneccerus- mientras que otros -Lehmann- solo en determinados casos. Desde este punto de vista, solo existe un contrato de cumplimiento cuando se requiere la aceptación del acreedor. La voluntad de cumplimiento por parte del deudor será un factor permanente que da lugar al negocio jurídico en aquellos casos en que se requiera además la concurrencia de la voluntad del acreedor.

Además de las dos concepciones ya citadas tradicional y moderna, se sostiene por muchos que el cumplimiento es la realización del mandato de la norma dirigido al deudor, es decir la realización del contenido de la obligación, En cuanto a tal el cumplimiento no es un negocio jurídico pero a veces la prestación -- consiste en la realización de un negocio jurídico -Chiovenda, Martorana, Sieber, Heck, Hedemann, Pérez-González y Alguer, Castán y Puig Peña entre otros-.

Existen autores que abandonan totalmente la aplicación de la teoría del negocio jurídico y afirman que el cumplimiento es un simple acto jurídico es decir un hecho productor de consecuencias jurídicas. En este sentido Beltran de Heredia obra citada páginas 5 y 6, 47 al 130, señala y demuestra la inaplicabilidad del concepto de negocio jurídico en cualquiera de sus formas: "No existe una declaración de voluntad en sentido técnico no se exige una capacidad especial en el caso de las obligaciones de dar, únicas -- por otra parte a las que tanto la doctrina como la jurisprudencia española reducen la aplicación de la teoría del negocio jurídico. Ni creemos tampoco que pueda encontrarse el requisito de la causa que es fundamental en nuestro ordenamiento positivo desde el momento en que no es posible en el mismo la existencia del negocio abstracto. Esta misma imposibilidad es muestra desde el punto de vista de los elementos objetivos del cumplimiento, todos por otra parte nos estan demostrando la relación de dependencia y vinculación existente entre el cumplimiento y el acto constitutivo de la obligación, lo cual quita toda posibilidad de independencia y autonomía al principio en sí. El cumplimiento es un simple acto jurídico voluntario en cuanto acto humano, pero carente de la espontaneidad de origen, de estructura y de función típica en los negocios jurídicos".

En esta misma línea de crítica a la teoría negocial señalaremos la posición de Díez-Picazo, Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, tomo I, páginas 612 y siguientes, para el cual el pago en cuanto tal no deja de ser un acto debido.

En la doctrina extranjera Bohmer y Kretschmar son de esta misma opinión con lo que se retorna a la concepción tradicional ya citada.

Dentro de esta línea del acto jurídico, se singulariza la opinión de Carnelutti que tanto culto ha rendido a los intentos de originariedad el cual ha creado la categoría del acto debido del cual es ejemplo acabado el cumplimiento en cuanto expresa no ya una voluntad libre sino una voluntad predeterminada en virtud del negocio jurídico que haya dado nacimiento a la obligación.

A nuestro juicio en las esferas de las obligaciones nacidas primordialmente de la voluntad, el cumplimiento de ordinario ha de considerarse en conexión con el negocio jurídico que determine el nacimiento de la obligación. La ordenación lógica del proceso es esta: Negocio jurídico, obligación, cumplimiento. Ahora bien el cumplimiento no es otro negocio jurídico distinto y autónomo respecto de aquel de que proceda la obligación. Generalmente y de una manera global, el cumplimiento no es en si un negocio jurídico. A veces el cumplimiento queda totalmente absorbido y al menos cronológicamente identificado con el negocio jurídico inicial y único del que surge la obligación. Nacimiento y extinción coinciden en el tiempo verbi gracia como ocurre en los contratos de tracto sucesivo. Otras veces en cambio el cumplimiento aparece materialmente esperado, teniendo lugar en tiempo o tiempos distintos,

manifestándose en un acto sensiblemente posterior al del nacimiento o en diversos actos, entonces el cumplimiento incluso como fenómeno de la vida real se muestra como algo tangible y representable con independencia del negocio jurídico de que procede. Pasa incluso a ser el exponente máximo de la obligación, aquí es cuando adquiere más importancia la indagación de la regulación en que se encuentra el cumplimiento con el negocio jurídico. Aún no siendo en cuanto tal la prestación puede consistir en la realización de un negocio jurídico, verbi gracia el precontrato en que la realización de la prestación consiste en la conclusión de un contrato o en contrato de mandato en que el cumplimiento de las obligaciones por el mandatario se efectúe mediante el desarrollo de una actividad manifestada en la celebración de negocios jurídicos. Pero en estos casos no se trata de que el cumplimiento sea un negocio jurídico, sino que CONSISTE EN LA REALIZACION DE NEGOCIOS JURIDICOS, NO ES EL NEGOCIO JURIDICO EL CONTINENTE DEL CUMPLIMIENTO SINO EL CONTENIDO. Tampoco en el llamado contrato salutorio o dirigido a la extinción de la obligación se muestra el cumplimiento como negocio jurídico, pues lo que entonces se produce es un negocio jurídico que en lugar de dar vida a una obligación la pone fin. Hay prestaciones que pugnan con la idea del negocio jurídico incluso como contenido como son las que versan sobre la realización de servicios estrictamente materiales.

En cuanto ala posición jurisprudencial en torno a la naturaleza jurídica del cumplimiento, es lo cierto que se inclina por la tesis del negocio jurídico singularmente cuando el cumplimiento recae sobre obligaciones de dar o entregar. Así la sentencia de 18 de Noviembre de 1.944 fundamental a los efectos de nuestro estudio. Sus conclusiones son las siguientes: "Admite soluciones

diferentes según los casos que por razón sobre todo del diverso contenido que puede tener la obligación el problema de si el pago que es sin duda uno de los modos extintivos de las obligaciones - que enumera el artículo 1.157 del Código Civil y consiste en la - realización de la prestación convenida, implica un número hecho - que realiza el deudor ánimo solvendi independientemente de la voluntad del acreedor y hasta en contra de esta o si por el contrario supone un acto o negocio jurídico para el cual hacen falta requisitos análogos a los de constitución de un contrato cuales son la capacidad y absoluta libertad de los mismos sujetos que establecieron la obligación o en sus causa ambientes y más especialmente a la aceptación del acreedor".

2 - Que tratándose de una obligación de dar o entregar el pago no qude cumplido por la simple actuación del obligado y requiere el consentimiento o aceptación de quien con arreglo a lo - convenido haya de recibir la prestación según lo aseveran diversos argumentos: A - Que el artículo 1.176 del Código Civil relativo a la Consignación, admite a sensu contrario que el acreedor pueda rechazar el pago con razón o por causa justificada por lo cual ha declarado la sentencia de 18 de Mayo de 1.943 que para que la consignación produzca el efecto del pago es preciso que el acreedor la cepte a que se declare judicialmente bien hecha. B - Que el artículo 1.163, niega validez al pago hecho a una persona incapacitada para administrar sus bienes salvo en determinados supuestos. C - Que los artículos 1.165 y 1.169, reconocen en cierto modo ser precisa la anuencia del que debe cobrar cuando se paga cosa distinta de la pactada o se hace el abono parcialmente como -- ocurrió en esta ocasión en que satisfizo la deuda en papel contra lo contratado sin incrementar las diferencias de la valoración.

Mantiene un criterio similar el anteriormente apuntado las sentencias de 5,8,13, 20, 22 y 26 de Febrero y 13 y 24 de Marzo, 1 de Abril, 1 de Mayo, 1 y t de Junio de 1.945, y las de 18 de Junio y 26 de Noviembre de 1.948 y 25 de Febrero de 1.963.

Toda esta corriente jurisprudencial, merece notables críticas por parte de la doctrina civilista, -así Bonet en la Revista de Derecho Privado 1.945, página 108 y siguientes, y Díez Picazo en Estudios sobre la jurisprudencia Civil, tomo I, Madrid 1.966, página 140 y siguientes en cuanto a las sentencias de 18 de Noviembre de 1.944 y de 26 de Febrero de 1.963 respectivamente.

No obstante nos adherimos a la crítica que formula Hernández Gil, obra citada página 284 que establece los siguientes reparos: "Los dos argumentos esgrimidos como fundamentales -el cometido de la voluntad del acreedor y la capacidad de este- siendo ciertos -- en sus puntos de partida, no permiten sin embargo la concreta aseveración de que el cumplimiento sea un negocio jurídico" afirma el ilustre profesor de Madrid.

Tanto la voluntad del deudor dirigida a la realización de la prestación como la del acreedor dirigida a la aceptación no se forman y admiten libremente ni por si solas fundan el efecto jurídico del cumplimiento. La voluntad de uno y otro, sus respectivas declaraciones y los efectos inherentes no son un nuevo negocio jurídico sino que aparecen en relación de estricta dependencia y subordinación respecto del negocio jurídico de la disposición legal que dieron vida a la obligación. Falta la situación de libertad indispensable para el negocio jurídico en la que no se encuentra las personas vinculadas por una obligación, La actuación de acreedor y deu-

dor en la fase de cumplimiento no tiene otro alcance que el de --
exigirse una conducta concorde con el vínculo. Pueden propugnar in
terpretaciones o criterios diversos respecto de su contenido, pe-
ro las respectivas voluntades no son eficaces en cuanto a tales sino
en la medida en que se atengan a lo de antemano convenido o legal-
mente compuesto. El artículo 1.176 del Código Civil del cual por-
analogía y a sensu contratio deriva la jurisprudencia que en or--
den al cumplimiento se requiere la aceptación del acreedor no per-
mite sin embargo sostener que funcione como una declaración de vo-
luntad que al coincidir con la del deudor funde un negocio jurídi
co bilateral. Porque si la negativa sin razón del acreedor al - -
ofrecimiento de pago hace procedente la consignación en sustitu- -
ción del cumplimiento ello implica si la posibilidad de que el --
acreedor se oponga al cumplimiento solicitado por el deudor; pero
lógicamente solo podrá oponerse con razón es decir en virtud de -
causa justificada, lo cual demuestra la ausencia de una voluntad_
libre así como que la aceptación por parte del acreedor no es co-
mo en el contrato un puro acto de voluntad correlativo de la ofer-
ta sino un acto de razón. Luego el acreedor no le cabe aceptar o
no; está obligado a aceptar. Pero puede oponerse con razón, y la_
razón justificativa de la no aceptación consistirá en demostrar -
que lo pretendido por el deudor no forma parte del contenido de -
la obligación. Esta le impone aceptar pero esta también le permi-
te oponerse a lo extraño a ella. Tal es también el significado de
los artículos 1.166 y 1.169. No es un poder de la voluntad lo que
con ello se reconoce sino la fuerza vinculante de la obligación._
Hasta tal punto es esto así que si el acreedor y deudor dejan de_
atenerse a lo convenido y conciertan de modo distinto el cumpli-
miento se habrá producido una novación modificativa de la obliga-
ción o una prestación en lugar del cumplimiento.

Tampoco el argumento relativo a la capacidad es convincente. El hecho de que se exija la capacidad de obrar no puede conducir a la conclusión de que se está en presencia de un negocio jurídico porque la capacidad no es un requisito estrictamente ligado a la actuación de la persona a través del negocio jurídico sino presupuesto general de toda actuación en la esfera de las relaciones privadas. Además el artículo 1.163 no exige en términos absolutos la capacidad del acreedor pues reconoce la validez del pago hecho al incapaz siempre que se convierta en su utilidad y no ocurre otro tanto cuando lo que concierne al incapaz es un negocio jurídico ya que entonces este queda afectado por un vicio de consentimiento con arreglo al artículo 1.263 determinante de su anulabilidad conforme al artículo 1.300, con lo que se pone de manifiesto una sensible diferencia. Por otra parte, no es exacto que la capacidad y concretamente el encontrarse el acreedor en el uso de sus facultades mentales tenga por finalidad discernir si le conviene recibir lo debido y en si consecuencia consentir. El acreedor no puede formar este juicio sobre la base de su conveniencia. Le convenga o no recibir lo que se le ofrece en cumplimiento de la obligación si se trata de la prestación de vida está obligado a aceptarla. El acreedor propiamente no tiene que consentir sino tan solo constatar que el cumplimiento se produce de conformidad con lo ya consentido. Solo en sentido figurado es admisible hablar de consentimiento, porque el único consentimiento eficaz y vinculante es aquel por virtud del cual surgió la obligación que ha de cumplirse y en la fase de cumplimiento lo único posible es exigir que la prestación se realice tal y como ya fue querida y consentida.

Si la concepción del cumplimiento como negocio jurídico y la acogida que le ha dispensado la jurisprudencia permiten en términos generales las consideraciones críticas expuestas ha de reconocerse

no obstante que la posición de la jurisprudencia puede justificarse si se tienen en cuenta las circunstancias concretas tanto de hecho como legislativas al impulso de las cuales se produjo. En efecto a raíz de la Guerra Civil Española se dictaron dos leyes de marcado matiz excepcional: La Ley Reguladora del Desbloqueo de 7 de Diciembre de 1.939 y la Ley de Contratación en Zona Roja de 5 de Noviembre de 1.940. Ambas afectaban a las obligaciones nacidas en un ambiente bélico y por tanto anormal. La progresiva depreciación monetaria y el hecho frecuente de que las partes contratantes se encontraran separadas por las circunstancias anormales, hicieron que se generalizase el fenómeno de los deudores que aprovechando una coyuntura económica favorable se apresuraban a dar por cumplida sus obligaciones mediante el procedimiento de la consignación. Si tal ocurría con las obligaciones pendientes de cumplimiento las nacidas entonces también recibían sobre si de modo distinto a los normalmente previsibles la influencia de una circunstancia extraordinarias, Contemplando tal estado de cosas, la Ley de 7 de Diciembre de 1.939, implantó entre otros remedios el de la revisión de los pagos efectuados por una moneda depreciada y la Ley de 5 de Noviembre de 1.940, concedió acciones para la impugnación de los negocios jurídicos derivados de supuestos específicamente distintos de los reconocidos en el Código Civil. Tanto el régimen de revisión de pagos que exigía la constatación de si el cumplimiento se había podido producir legítimamente mediante la sola actuación de los deudores cuanto al mecanismo de las acciones impugnatorias que quedaba subordinado el carácter contractual del acto de que se tratase, dotaron de vitalidad con importantes repercusiones prácticas al problema en apariencia conceptual de si el cumplimiento es un negocio jurídico. La eficacia de ambas Leyes dependía en buena parte del tal calificación, y la jurisprudencia

dencia se inclinó por la tesis afirmativa como más adecuada para resolver la pugna de intereses en juego al paso que se hallaba patrocinada por un amplio sector de la doctrina. No debemos olvidar estas concretas motivaciones al enjuiciar críticamente la posición de la jurisprudencia; por un lado se explica la acogida dispensada a un criterio sumamente opinable y por otro se limita y relativiza el valor de la tesis y de la propia crítica.

3.1.3.- EL PAGO EN DERECHO TRIBUTARIO.

Todas estas consideraciones de la doctrina civilista nos han de servir de punto de partida para su posible aplicación concreta al campo tributario y particularmente en materia de solve et repete.

3.1.3.1.- CONCEPTO Y NATURALEZA.

En Derecho Tributario debe aceptarse la tesis de que el pago es un acto jurídico y se deriva esta consecuencia de que los efectos y medios del cumplimiento no dependen de la voluntad del deudor que estan preestablecidos en la Ley. Esta es la posición mantenida por Díez Alegria. La Extinción de la Obligación Tributaria. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº. 68, página 31. En la misma línea las Notas de Sainz de Bujanda Tomo I - Volúmen III. Madrid 1.975 página 64, Según estas notas el nacimiento, la vida y la extinción de la obligación tributaria -obligación ex lege de Derecho Público están escrupulosamente reguladas por Ley, pero esto no introduce ninguna novedad esencial respecto al menos a la obligación ex lege de Derecho Privado-. Recordemos que las obligaciones en Derecho Civil, nacen de la Ley, de los --

contratos y cuasi contratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia, -artículo 1.089 del Código Civil, mientras que las obligaciones en Derecho Tributario surgen única y exclusivamente por Ley dejando a salvo algunos supuestos excepcionales sobre cuya naturaleza jurídica no entramos en detalle y que serían las evaluaciones globales para la estimación de bases y los convenios con agrupaciones de contribuyentes, regulados en la Ley de Reforma Tributaria de 25 de Diciembre de 1.967.

El profesor Ferreiro por su parte sin rechazar la tesis de Diez Alegria puntualiza que no existe ninguna peculiaridad en el derecho tributario en cuanto a la naturaleza del pago, el cual -- adopta una estructura idéntica a la del Derecho Común en su artículo de Extinción de la Obligación Tributaria, publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº. 77. Página - - 1.028 a 1.030.

Para Pérez Royo la polémica es contra en torno a si es un acto de naturaleza negocial o no negocial; se trata según él del acto de un sujeto pasivo -que denomina "sujeto pasivo de la función tributaria" y que puede no coincidir con el sujeto pasivo del tributo- que se inscribe dentro de una serie procedimental en la -- cual cuenta con unos determinados antecedentes y presenta ciertos efectos siendo unos y otros distintos según el concreto procedimiento en que se inscribe el acto del pago -Civitas nº. página 279.

En la doctrina alemana se afirma que el pago de la deuda tributaria es un acto jurídico privado con afecto jurídico público -Hubschmann, Hepp, Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung

segunda edición, Colonia, Dr. D. Schmidt 1.965, párrafo 122.

Frente a estas formas de considerar la naturaleza del pago_ desde el punto de vista de los esquemas del Derecho Privado ha de considerarse la opinión de Rossy -El pago de la Deuda Tributaria_ Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº. 3, página -- 373- en que se afirma que "el pagb es un acto administrativo pero no original sino derivado del acto de imposición". Incide este -- autor en el error de confundir lo que es un acto de un administra_ do con el acto administrativo; ahora bien plantea la sugerente -- idea de incardinar el pago dentro de un procedimiento administrati_ vo.

Hechas todas estas consideraciones doctrinales, hemos de ob- servar si son aplicables los esquemas elaborados por la doctrina - civilista en torno al pago añ campo del derecho tributario.

Con razón se pregunta Fatozzy en su obra Premesse por una -- Teoría de la Sccessione nel Procedimento Tributario, en el volumen titulado Studi sul Procedimiento Administrativo Tributario., Mila- no, Giuffre, 1.971 página 133.

¿Cual es la razón de invocar la existencia en el campo tribu_ tario de una obligación si no es para aplicar a ellas las reglas - del derecho civil?.

Este es el problema capital en la construcción de la teoría_ jurídica del tributo que adquiere peculiares matices en el campo - del pago y en general en el de la extinción del deber de presta- - ción tributaria. "Ello explica como señala Cortés Dominguez, -Orde_

namiento Tributario Español, Madrid, Tecnos 1.968, página 522- -- que casi todos los tratamientos doctrinales del tema de la extinción tengan como eje la comparación constante de los modos de extinción de ambas clases de obligaciones; lo que llevado a sus últimas consecuencias desemboca en un trabajo de determinación de cuales normas del Código Civil son aplicables a la extinción de la obligación tributaria y cuales no de tal manera que la exposición del tema se convierte en un depurado ejercicio metodológico de -- fuentes del derecho tributario".

La doctrina tradicional en la materia califica el deber de prestación tributaria como un deber de naturaleza obligacional contrapuesto a un derecho de crédito por parte de la administración en el seno de la relación jurídica tributaria, así A.D. Giannini, en su obra -I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario, Turin U.T.E.T., 1.956, páginas 148 y 151. "Las normas del derecho de -- obligaciones se consideraban lógicamente aplicables en ausencia - de normas tributarias específicas y siempre que no se encontraran en contradicción con los principios fundamentales vigentes en la materia".

Por su parte Berliri en su Principi di Diritto Tributario - Volumen 2, Milano, Giuffrè 1.967, página 63 y siguientes, considera que la obligación tributaria es la misma obligación disciplinada en el Código Civil e incluso si tuviese naturaleza específica la cuestión es indiferente puesto que no se puede ciertamente negar que en defecto de una norma que discipline la obligación de - derecho público se deba recurrir para llenar la laguna a las normas contenidas en el Código Civil. En esta misma línea Krusse, - en su obra Steuerrecht, segunda edición, Munich, C.H. Beck, 1.969, -

página 120- señala que "derecho vicil y derecho impositivo se hallan sumamente próximos por no decir que son coincidentes".

En contra Nawiasky afirmaba que "para la relación jurídica tributaria no son válidas ciertamente las normas del Código Civil sino las del Derecho Financiero, es decir no el Derecho privado sino el derecho público", *Steuerrechtliche Grundfragen* Munich, 1926, página 34. Por su parte Blumenstein en su obra *Sistema di Diritto delle Imposte*, Milano, Giuffre, 1.954, página 437 establece que se trata de "una obligación de derecho público y en consecuencia no tienen aplicación las disposiciones del derecho civil sobre el cumplimiento de las obligaciones".

Frente a esta concepción tradicional se puede observar una corriente recientemente implantada sobre todo en Italia y caracterizada por un replanteamiento de las relaciones entre el derecho tributario material y el derecho tributario formal. En este marco se ha producido una revisión de la vieja polémica acerca del nacimiento de la obligación y se ha cuestionado la existencia misma de obligaciones y derechos de crédito en el terreno de la solición del tributo. Las posiciones varían desde aquellos que consideran válido partir de la figura central de la obligación tributaria, -así Basciu en su obra *Contributo allo Studio della Obbligazione Tributaria*, Nápoles, Jovene, 1.966, y Russo en *Diritto o Processo nello Obbligazione Tributaria*, Milano, Giuffre, 1.969- hasta los que las sustituyen por otra más adecuada al moderno planteamiento central de la imposición es simplemente un momento eventual presenta unicamente en alguna fase del procedimiento de imposición y que incluso puede no llegar a existir. En esta línea podemos citar a Micheli en su *Corso di Diritto Tributario*, Turin,

U.T.E.T., 1.970; Maffezzoni en II Procedimento di Imposizione nella Imposta Generale sulle Entrate, Nápoles, Jovene 1.965; Fedele, Le Imposte Ipotecarie, Milano, Giuffrè, 1.968. El deber de prestación tributaria no sería necesariamente para estos autores un deber de naturaleza obligacional, sino que únicamente lo llegará a ser dentro de una determinada fase del procedimiento de aplicación del impuesto. La obligación sería una de las situaciones jurídicas subjetivas que pueden producirse en el desarrollo del procedimiento de imposición. Según Fantozzi, obra citada página 135 es preferible mantener que la obligación existe únicamente en aquel momento en que es aplicable a la misma la disciplina civilista -- prevista para tal figura. Esto sucede en la fase de recaudación del tributo cuando efectivamente existe una situación subjetiva pasiva a la que denominamos obligación a la cual corresponde un derecho de crédito del ente impositor provisto de tutela ejecutiva.

Basciu, obra citada página 27 después de haber afirmado la extensión de las normas que regulan la obligación civil al campo de la obligación tributaria en su fase de constitución señala que una idéntica conclusión incluso en ausencia de una derogación explícita no podría en cambio considerarse válida al menos en principio con relación a las normas que regulan la fase de extinción de la obligación y esto porque en ella pierde relieve el aspecto estructural del vínculo y lo adquiere la naturaleza pública o privada del interés tutelado por la relación.

El pago es la fase en la que se presentan más analogías estructurales entre la prestación tributaria y la obligación civilista constituyendo al mismo tiempo una invitación a la asunción de las normas del Código Civil así como se ponen de relieve las -

diferencias existentes entre ambos tipos de prestaciones.

Hemos de analizar la semejanza o diferencia estructurales - entre la obligación tributaria tal como aparece regulada en la -- normativa tributaria y concretamente en la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963 y el Reglamento General de Recauda- - ción de 14 de Noviembre de 1.968. y la Obligación recogida y regu- lada en el Código Civil, y así mismo observar si obligación y tri- buto son conceptos compatibles entre sí, es decir si administra- - ción financiera y contribuyente se relacionan entre si en los tér- minos típicos de acreedor y deudor.

La concepción actualmente dominante en lo relativo al segun- do de los puntos indicados es la de considerar identificables obli- gación y tributo; esta postura es históricamente explicable en ba- se a una doble motivación: En primer lugar teniendo en cuenta la_ modernidad de la dogmática tributaria es lógico que ante la seme- janza externa existente entre el deber de prestación tributaria y el vínculo obligacional, se cayera en la tentación de utilizar -- con fines fundamentalmente sistemáticos el modelo teórico sufi- - cientemente elaborado de la obligación civil montándose sobre - - ella la teoría jurídica del tributo.

En segundo lugar, la consolidación de la teoría de la rela- ción jurídica tributaria se estima como reacción contra la tesis_ del tributo como relación de poder -Otto Mayer en su obra *Le Droit Administratif Allemand*, Paris, 1.904, página 261; Buhler en *Lehr- buch des Steuerrechts*, Tubinga 1.968.

Frente a la afirmación de que la situación del contribuyente

es la propia de quien se encuentra en una relación especial de sujeción frente a la autoridad administrativa que goza de una situación de supremacía, se reacciona manteniéndose que administración y contribuyente se encuentran ante la Ley en un plano de igualdad como acreedor y deudor.

Ahora bien, el hecho de que ambas partes que no tienen más derechos y obligaciones que los que la Ley les otorga, no signifique que se encuentren en una relación de acreedor a deudor pues lo que caracteriza a esta específica situación no es sencillamente la posición de igualdad de los sujetos sino también el modo de ser de esta igualdad. Nos hallamos ante una situación basada en la contraposición de intereses representando la obligación civilista la composición autónoma en las obligaciones nacidas de la voluntad o heterónoma en las obligaciones legales de dichos intereses.

Entre administración y contribuyente no existe esa contraposición de intereses sino sencillamente el deber de una y otra parte del cumplimiento de la Ley, La administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber que el mismo ordenamiento le señala.

En el derecho de obligaciones existe una contraposición de intereses particulares y las normas que informan dicho derecho se atienen a la composición de dichos intereses. EN EL DERECHO TRIBUTARIO NO EXISTE O AL MENOS NO HALLAMOS DE FORMA PALMARIA ESA CON-

TRAPOSICION DE INTERESES ENTRE LA ADMINISTRACION Y CONTRIBUYENTE_ SINO SOMETIMIENTO DE UNO Y OTRO A LA LEY. Sus posiciones serían - la de titular de un deber legal impuesto por el ordenamiento -el - contribuyente- y la de titular de una función pública -la función tributaria- dirigida a velar por el exacto cumplimiento de dicho_ deber. Por tanto SUS POSICIONES RESPECTIVAS NO SERIAN LAS DE DEU- DOR Y ACREEDOR TAL COMO SE CONFIGURAN EN EL DERECHO CIVIL DE OBLI_ GACIONES.

La virtualidad de las calificaciones que en sustitución de_ las tradicionales acabamos de proponer aparecen como un desarrollo de las reglas jurídicas propias de estas categorías. En efecto -- mientras que en derecho de obligaciones la autonomía de la volun- tad juega un papel fundamental -recuerdese el artículo 1.255 del_ Código Civil que establece que los contratantes pueden fijar los_ pactos cláusulas o condiciones que tengan por conveniente siempre que no sean contrarias a las leyes, a la moral ni al orden públi- co- en el campo tributario rige el principio de la inderogabili-- dad del crédito y el de la indisponibilidad de las situaciones ju_ rídicas subjetivas.

Este principio de indisponibilidad del crédito ha sido explica_ do por Albiñana en función de la conjunción de dos figuras toma-- das de la dogmática civilista; la obligación y el contrato de man_ dato. Señala el destacado maestro que al estudiar "la ordenación_ de las obligaciones tributarias no se tiene en cuenta que ella ha de venir influida o mejor condicionada por la actividad de la ad- ministración pública en cuanto mandataria de la comunidad nacio-- nal, es decir, cuando examinamos el régimen triburario que se es- tablece para la administración pública en la esfera tributaria, -

olvidamos que ella es titular del crédito tributario en cuanto --
mandataria de la sociedad a través de los correspondientes mecanismos
de la organización estatal. Por ello si en el régimen jurídico
de las obligaciones tributarias se tiene en cuenta que no solo se_
regulan estas sino que también se atiende a la función de verdade-
ro mandatario se cumple la administración y en consecuencia si so-
lapamos ambos regímenes jurídicos -el de la obligación tributaria_
y el de titular de los créditos tributarios- nos encontramos ante_
la consolidación de dos negocios jurídicos privados, el de las - -
obligaciones civiles en general y el del contrato de mandato. Y en
esta fusión de regímenes jurídicos no hallamos ningún elemento di-
ferencial de las obligaciones tributarias respecto de las civiles_
que fundamenta su distinta naturaleza en ninguna de sus fases in--
cluída la de su extinción". Formas Especiales de Extinción de la -
Deuda Tributaria, en Conferencias sobre Recaudación, Servicio de -
Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid 1.970, página 64.

Esta tesis de Albiñana sugestiva como todas sus construccio-
nes, no puede ser admitida si no es en un sentido puramente metafórico.
En efecto solo de esta manera puede hablarse de la administra-
ción como mandataria de la comunidad nacional. La administración -
actúa sometida a unas normas que no son las del mandato evidente--
mente tanto la administración como el mandatario defienden intere-
ses que no les son específicamente propios: La administración el -
interés público y el mandatario el interés del mandante. Pero de -
ahí a pretender trasladar al régimen jurídico específico de la se-
gunda figura a la primera hay un enorme abismo. De seguir el razo-
namiento de Albiñana nos encontraríamos con una transposición al -
campo de la presentación política de las reglas propias de la pre-
sentación en el campo privado, lo cual podrá ser deseable pero de_

ningún modo concorde con el derecho positivo, podríamos decir en rigor que lo que hay de semejanza entre el mandatario y la administración es que ambos desarrollan actividades funcionalizadas por el ordenamiento; pues bien, mientras que eso es la regla en el campo del derecho público constituye la excepción en el ámbito del derecho privado.

La diferencia entre las instituciones tributarias y las jurídico privadas se puede de manifiesto en toda la vida del tributo pero de manera especial en la fase de extinción del deber de prestación. Conviene recordar en este sentido como Basciu afirmaba obra citada página 28- que "toda la disciplina relativa a la fase de extinción de la relación obligatoria en derecho privado se halla imbuida de este poder de disposición del acreedor sobre su propio crédito".

La prestación tributaria no forma el contenido de una relación obligacional sino el de un deber de naturaleza diversa y más compleja como se demuestra no solamente en el pago o cumplimiento sino en toda la regulación de las formas de extinción, así por ejemplo la prescripción opera de oficio sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. -Artículo 67 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963, a diferencia de lo que ocurre en derecho civil en que la prescripción ha de ser invocada.

Llegamos pues a la conclusión de que la obligación civil y la obligación tributaria no constituyen institutos idénticos sino diferentes aunque a efectos de su análisis hayamos partido de la primera para una mejor visión de la segunda. A nuestro juicio por

tanto la diferencia más radical reside en:

- A - LA CONTRAPOSICION DE INTERESES O EL SOMETIMIENTO A LA LEY.
- B - LAS FUNCIONES DIFERENTES QUE REALIZAN -PRIVADA O PUBLICA-.
- C - LOS PRINCIPIOS QUE LAS INFORMAN -AUTONOMIA, E INDISPONIBILIDAD-.
- D - DIFERENCIAS DE ESTRUCTURA ENTRE LAS NORMAS TIPICAS DEL DERECHO DE OBLIGACIONES Y LAS NORMAS REGULADORAS DEL TRIBUTO.

Efectivamente no se puede trasplantar del terreno civil el campo tributario la regulación contenida en el Código Civil a la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, a pesar del prurito manifestado repetidamente por los redactores del Reglamento de acomodar su regulación a la del Código Civil se observa que las instituciones reguladas en aquel presentan una fisonomía totalmente distinta a las que con identico nombre existen en el código y como con ello en lugar de ser aclarada, resulta entorpecida la comprensión de las instituciones contenidas en dicha norma reglamentaria.

De estas irregularidades tampoco se escapa la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963, aunque por la menor amplitud de su regulación sus consecuencias sean menos nocivas y contradictorias.

3.1.3.2.- REGULACION POSITIVA.

Veamos pues como se regula el pago en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación.

Analizaremos los sujetos, el objeto, la forma y la prueba --

del pago.

3.1.3.3.- LOS SUJETOS.

El acreedor es el sujeto hábil para el cobro del tributo. Su actividad es pues muy compleja y supone el desarrollo de una específica función tributaria: La llamada función recaudatoria. Vamos a hacer aquí una breve referencia a cual es la normativa contenida el efecto en la Ley General Tributaria y en el Reglamento.

Ya en este primer punto, es decir en cuanto la competencia para el cobro se advierte la diferencia entre esta institución y el normal pago de las obligaciones. En el terreno del pago en el derecho tributario, la identificación del derecho acreedor pierde la relevancia que por el contrario le es esencial en el derecho de obligaciones. En una gran cantidad de casos el contribuyente ni siquiera tendrá conciencia de quien es el sujeto acreedor de las deudas que satisface; por ejemplo en el supuesto en que en un mismo recibo vayan comprendidos varios tributos distintos, unos a favor del Estado y otros a favor de una o más corporaciones locales. Las normas con que hemos de enfrentarnos son normas de carácter adjetivo, cuya categoría central es el concepto eminentemente jurídico público de competencia.

En efecto el artículo 59-2 de la Ley General Tributaria, establece que "se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, Oficinas Recaudadoras o Entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión".

Por su parte el Reglamento General de Recaudación señala en su artículo 18-1 -que "unicamente son competentes para el cobro de las deudas objeto de gestión recaudatoria los órganos facultados - al efecto por este Reglamento o por Leyes Especiales"-.

Conviene destacar la existencia de dos conceptos insuficientemente diferenciados en las dos disposiciones anteriormente citadas; estos conceptos son los de competencia y autorización para recibir el pago -Ferreiro, obra citada, página 1.030 y siguientes- - Notas de Sainz de Bujanda, Tomo I, volumen 3 página 65 -Cortés Domínguez, Ordenamiento Tributario Español, Tecnos 1.970, página 545- El primero de estos va referido a la división o reparto de la función recaudatoria entre los diversos órganos de la administración financiera -en relación a las diputaciones provinciales es de señalar que lo hacen a título de concesionarias del servicio de recaudación según establece el Estatuto Orgánico de la Función Recaudadora- Título 3, capítulo 2; y el segundo se refiere por el contrario a la habilitación a una persona diferente para que reciba los pagos en nombre del Tesoro. Podría hablarse de la figura del adiectus solutionis causa, -Diez Alegria, obra citada página 34 y Ferreiro, también obra citada, en página 1.033.

El concepto de adiectus solutionis causa, aparece recogido - en el artículo 1.162 del Código Civil en los siguientes términos: "El pago deberá hacerse a la persona en cuyo favor estuviese constituida la obligación o a otra autorizada para recibirla en su nombre" El concepto va referido pues en el Código a un tercero distinto -- del acreedor, mientras que en el supuesto tributario se trata de - un tercero distinto no del acreedor sino del órgano competente.

Estos conceptos de competencia o incompetencia se han entendido de forma semejante por la doctrina. La competencia debe entenderse en estricto sentido técnico, y en consecuencia el pago hecho a un organo absolutamente incompetente no es válido, el deudor no queda liberado si efectúa el pago en oficinas u organismos que no esten encargados de la gestión del tributo. Cortés Domínguez, página 545. Por incompetencia absoluta se entiende por García Trevijano Tratado de Derecho Administrativo Tomo II, Volumen I, Madrid Editorial Derecho Privado página 423, una desviación total y completa de las reglas competenciales, por tanto el pago que hemos dicho anteriormente no produce efectos solutorios como establece no solamente principios jurídicos de carácter general, sino preceptos del ordenamiento positivo entre los que puede mencionarse el artículo 47 apartado A de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de Julio de 1.958, según el cual son nulos de pleno derecho los actos de la Administración cuando aparezcan dictados por órganos manifiestamente incompetentes".

La incompetencia relativa, por el contrario si que produce efectos liberatorios; dicha incompetencia existe cuando un órgano de la administración fiscal al que están atribuidas algunas funciones para el cobro de tributos, no aparece sin embargo específicamente facultado para la percepción de una determinada exacción, para cuyo cobro es competente un organo distinto de la propia administración fiscal. Para resolver en la práctica si se está en presencia de una incompetencia absoluta o relativa habrá de comprobarse - Notas página 66- si el órgano que realiza el cobro aparece o no encuadrado dentro de los organos administrativos a los que el ordenamiento positivo especialmente la Ley General Tributaria, encomienda la función fiscal. En caso de que el organo que -

ha realizado el cobro no participe en la tarea gestora a que acabamos de referirnos, será posible considerar que concurre la circunstancia de desviación total y completa y que es la que caracteriza como vimos el supuesto de incompetencia absoluta.

En apoyo de la tesis liberatoria del pago realizado a organo relativamente incompetente, puede alegarse una consideración de tipo general cual es la de que el error del sujeto que realice el pago es notoriamente excusable y de que el organo que realiza el cobro aparece encuadrado dentro del margen de la administración fiscal. En apoyo de esta misma conclusión podemos citar el artículo 95 de la Ley General Tributaria, en el que se establece que la actuación de los particulares ante los organos incompetentes producirá efectos. Es claro que este precepto contempla solamente la hipótesis de la incompetencia relativa, dado que aparece encuadrado dentro de una sección de la Ley que específicamente regula la gestión del tributo. No cabe por tanto pensar que el legislador haya querido extender los efectos que el citado precepto establece a aquellos casos en los que la actuación del contribuyente se produzca ante organos ajenos a la gestión tributaria y que adolezcan por tanto de incompetencia absoluta o manifiesta.

El supuesto de autorización o por mejor decir de no autorización se da tanto en el caso de entidades que no están autorizadas en absoluto para recibir pagos de tributos como el de aquellas que estando autorizadas para recibir alguno de ellos cobran otros distintos a los que la autorización no se extiende. El Reglamento de Recaudación ya citado y la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de Julio de 1.969, regulan el cobro de tributos a través de cuentas restringidas de recaudación

en entidades Bancarias y en Cajas de Ahorros. Con arreglo a las - disposiciones citadas, la entidad colaboradora llamada a admitir_ un ingreso para el Tesoro, comprobará previamente a su abono en - cuenta que el ingreso debe surtir efecto en la Delegación de Ha-- cienda de la demarcación correspondiente, los justificantes de pago expedidos por las citadas entidades surtirán para los obligados - los mismos efectos que si se hubiese realizado en una delegación_ de Hacienda, quedando liberados en la fecha de ingreso que se con_ signe en aquellas por el importe que allí figure y obligada ante_ el Tesoro la Entidad que recibió el pago.

Con ello se consigue un doble objetivo; señalar límites a - la autorización para el cobro de tributos y eliminar la inseguri- dad que para el contribuyente surgiría en la hipótesis de que el_ pago efectuado en una entidad que actúa rebasando los límites de_ la autorización conferida no produjera efectos liberatorios, -no- tas, página 67-.

En cuanto a la competencia para el ejercicio de la función_ recaudatoria, hemos de realizar una delimitación de su ámbito.

En primer lugar, señalaremos los organos que desempeñan la función recaudatoria. Estos son a tenor de lo dispuesto en el ar_ tículo 6 del Reglamento General de Recaudación los siguientes:

1.- A - La Tesorería de la Dirección General del Tesoro y_ Presupuestos.

B - Las Tesorerías de las Delegaciones de Hacienda y - las Depositarias Especiales.

C - Las Administraciones de Aduanas.

D - Las Recaudaciones de Zona.

E - Las Oficinas Liquidadoras de los Impuestos sobre Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados a cargo de los Registradores de la Propiedad.

F - Los demás organos que tengan atribuidas o a los que se les atribuye esta condición por el Ministerio de Hacienda.

2.- Las Diputaciones Provinciales a las que se encomienda el servicio recaudatorio, lo desempeñarán con sujeción a las disposiciones vigentes.

En segundo lugar realizaremos una subdivisión de la competencia recaudatoria entre los organos anteriormente mencionados; la efectuaremos en una doble fase. En la primera, distinguiremos la distribución de competencias por razón de la materia: En efecto existen organos competentes para la recaudación de determinados tributos y así las administraciones de aduanas para los tributos integrantes de la renta de aduanas; las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario para los de transmisiones, sucesiones y actos jurídicos documentados; los recaudadores de hacienda y recaudadores de Zona para las deudas tributarias que se recauden por medio de recibo; las depositarias especiales para los ingresos procedentes de declaraciones liquidaciones.

Existen además otros organos con competencia genérica como son las secciones de caja de las Delegaciones de Hacienda a las -

que corresponde admitir los ingresos de deuda que por los medios_ autorizados se efectúen a favor del Tesoro, cuando no esté determinado en el Reglamento General de Recaudación que hayan de realizarse en las Cajas de otros Organos Recaudatorios, -artículo 19-1, del Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria y Personal Recaudador-.

Tambien tiene competencia residual la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos -hoy de Presupuestos- a la que corresponde la cobranza de los impuestos que se liquiden en la propia Dirección como la de todas aquellas deudas que no está previsto su ingreso en otras Cajas y las de las demás que el Ministerio de Hacienda disponga. -Artículo 18 del Estatuto Orgánico-.

En la segunda, es necesao tener en cuenta la distribución territorial que establece el artículo 7º del Reglamento de Recaudación ya citado:

1.- La Tesorería de la Dirección General de Presupuestos, -ejercerá sus funciones para la recaudación de los tributos que en este Centro se liquiden.

2.- En el ámbito territorial, la competencia de las Tesorerías se extiende al territorio demarcado por cada Delegación de Hacienda.

3.- La circunscripción de estas se dividirá en zonas cuyas demarcaciones se ajustarán en cuanto sea posible y discrecionalmente se estime conveniente a la de los partidos judiciales. Cada zona recaudatoria es competente en el territorio demarcado para -

la misma.

4.- Los organos de recaudación mencionados en los apartados C -Administraciones de Aduanas-, E -Oficinas Liquidadoras de los impuestos sobre transmisiones sucesiones y actos jurídicos documentados a cargo de los Registradores de la Propiedad-, F -los demás organos- del número 1 del artículo 6 extiende su competencia al territorio de su respectiva jurisdicción según las disposiciones legales que le sean de aplicación dependiendo de la correspondiente delegación de hacienda.

Como vemos, la competencia de la Tesorería de la Dirección General de Tesoro y Presupuestos, se delimita no sobre la base del territorio sino más bien en base a una competencia funcional. Es necesario apuntar que la competencia territorial tiene sentido únicamente para los organos territoriales ya que solo ellos pueden plantear problemas de competencia, pero no para el organo ejecutivo central, es decir para la Dirección General de Presupuestos.

De cualquier forma la distinción entre competencia territorial y competencia funcional, presenta unos puntos de contacto -- que hacen muy difícil su deslinde. Así en algún supuesto el criterio para determinar la competencia funcional es precisamente el territorio. Verbi gracia en el caso del impuesto de transmisiones, sucesiones y actos jurídicos documentados, en que se establece como el pago del impuesto se hará en las Cajas del Tesoro donde las haya o a los liquidadores del mismo en los partidos. -Artículo 130-1 del Reglamento de Impuesto de Derechos Reales de 16 de Enero de 1.959-.

La recaudación que hemos apuntado hasta ahora, se refiere - al período voluntario, ya que en la vía de apremio la recaudación ejecutiva viene encomendada a los recaudadores en la generalidad de los supuestos, aunque es posible el nombramiento de Agentes -- Ejecutivos Especiales para los impuestos de transmisiones, suce-- siones y actos jurídicos documentados -artículo 161 del Reglamen- to de Derechos Reales antes citado-.

En cuanto a las entidades con facultades habilitadoras, he- mos de referirnos a lo que dispone el artículo 6º del Reglamento de Recaudación que señala lo siguiente: -Son colaboradores del -- Servicio de Recaudación los Bancos y Cajas de Ahorros autorizados para la apertura de cuentas restringidas de recaudación de tribu- tos. El Ministerio de Hacienda podrá conferir aquellas condicio-- nes a otras entidades o agrupaciones de contribuyentes. En ningún caso la autorización atribuirá el carácter de organos de recauda- ción del Ministerio de Hacienda a los Bancos, Cajas y demás cola- boradores-.

Respecto a la determinación de la aptitud de cada entidad co- laboradora tanto desde el punto de vista material como territo- - rial, habrá de estarse a lo que determine la autorización y las - normas que regulan la concesión de las mismas. -Artículo 87 de Re- glamento General de Recaudación y Regla 43 de la Instrucción de - Recaudación-.

Solvens o sujeto legitimado para el pago.

Más interesante desde el punto de vista del pago de la obli- gación tributaria, es la figura del que debe pagar el tributo.

El solvens por antonomasia, es el deudor, y este es quien realiza el hecho imponible, esto es el sujeto pasivo. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria -artículo 35 de la Ley General Tributaria.

El campo de los deudores no queda sin embargo circunscrito al realizador del hecho imponible sino que se extiende a otras series de deudores como los sustitutivos, responsables, herederos -representantes y demás sujetos a los que la Ley reconoce esa condición de obligados.

De un lado resulta que el acreedor no conoce más deudor que el establecido en la Ley, de ahí que "la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares". -Artículo 36 de la Ley General Tributaria-.

De otro resulta que fundamentado el tributo en el principio de capacidad económica, como ya veremos con detalle al enjuiciar el solve et repete, la Ley ha establecido como deudor a un sujeto no realizador del hecho imponible para ordenar un sistema que permite restablecer el equilibrio patrimonial perdido.

Veamos por tanto quienes están legitimados para el pago desde el punto de vista positivo.

Se trata no de determinar quienes son los obligados tributarios sino de establecer quienes son los sujetos legitimados para intervenir en un concreto procedimiento administrativo. Esta legitimación se extiende naturalmente a los sujetos pasivos de la obli

gación o función tributaria bajo cuya denominación se comprenden no solamente los obligados al pago de deudas tributarias sino también otras personas que sin ser propiamente deudores se hallan sujetos al deber de satisfacer la prestación devengada a cargo de otra persona. A estos sujetos pasivos de la función tributaria se refiere el artículo 17 del Reglamento General de Recaudación, que en su apartado 1º establece "Están legitimados para el pago de las deudas objeto de gestión recaudatoria los sujetos pasivos y demás obligados a la solvencia de las mismas.

En su número 2 señala: "Para el pago de las deudas correspondientes a bienes o negocios intervenidos o administrados judicialmente, estarán legitimados los administradores designados".

La determinación de los sujetos que realiza este artículo 17, resulta especialmente incorrecta. En efecto el apartado 2º se refiere a un supuesto de una persona que se halla sujeta al deber de satisfacer una prestación que recae no sobre su propio patrimonio sino sobre un patrimonio ajeno que se halla a su cargo. Lo criticable es la referencia que hace únicamente los administradores judiciales de bienes o negocios intervenidos omitiendo toda alusión a supuestos muy parecidos como el de los representantes legales del menor o de cualquier otra clase de incapaces. -La posible explicación de la fórmula utilizada por el Reglamento, podría hallarse en el hecho de que el supuesto concreto de las fincas en administración había sido previsto específicamente en algunas normas tributarias y había sido objeto de tratamiento jurisprudencial por parte del Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 10 de Febrero de 1.965-.

El pago puede efectuarse por tanto por el contribuyente -de finido en el artículo 30 y 31 de la Ley General Tributaria, por el sustituto- artículo 32, por el responsable, por el sucesor en la deuda -artículo 76- y por representante -artículos 41 y 44 de la misma Ley-.

Omitimos una referencia más detallada a la configuración -- doctrinal y normativa de estos posibles obligados por entender que un tratamiento detallado de los mismos nos alejaría del objetivo del presente estudio que no es sino que responde a un intento de destacar aquellos aspectos más controvertidos o relevantes del tema.

Mayor interés sin embargo suscita la posibilidad del pago - por tercero, ya que este supone una distorsión notable en el esquema que hasta ahora hemos venido delineando.

El rígido esquema legal establecido en base a la existencia de una relación jurídica tributaria -importante avance y eje central de toda la construcción dogmática del derecho tributario. -Notas de Derecho Financiero; tomo I; volumen 2; página 203 e Introducción al Derecho Financiero de Rodríguez Bereijo, Instituto de Estudios Fiscales, página 235 parece romperse con la admisión también en derecho tributario del pago por tercero.

¿Es admisible en derecho tributario doctrinalmente hablando la figura citada?. -Existen razones que apoyan una respuesta afirmativa y otra negativa. De cualquier forma importa destacar que el campo de actuación del tercero en el ámbito tributario es muy reducido por no decir autenticamente excepcional. Conviene al respecto matizar los supuestos en que interviene un representante -

-supuesto más normal- de los anómalos en que el pago se efectúa - por el tercero.

El pago por medio de representante puede confundirse en algunos casos por el pago por tercero dado que la representación en nuestro derecho no es necesario formalizarla más que en determinados supuestos que fija la Ley. En efecto el artículo 43 de la Ley General Tributaria establece en su párrafo 2º que "Para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo, deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el organo administrativo competente, Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación". De este precepto podemos deducir que para el legislador el pago de la deuda tributaria es un acto de mero trámite en el que no es necesaria la representación formalizada con serios requisitos sino -- que esta se presume.

A favor de la admisión del pago por tercero se han decantado la mayor parte de los autores en base de los siguientes argumentos: En primer término se niega que el principio de capacidad económica constituye un obstáculo para la admisibilidad de la figura que analizamos. No entendemos bien como la prohibición de -- que el pago se efectúe por un tercero pueda contribuir a la realización del principio citado dentro del sistema jurídico en que este se integra y de las múltiples posibilidades que este podría encontrar para burlar una norma de este tipo. -Por ejemplo en la donación de un tercero interesado en pagar al deudor del tributo-. Creemos que esta argumentación es poco sólida puesto que el prin-

cipio de capacidad económica implica como veremos un criterio de reparto de la carga tributaria para quien realiza los supuestos - reveladores de renta, patrimonio, gasto o actividad tipificado en la Ley; y el tercero cuando paga lo hace normalmente sin que incida en los supuestos que caracterizan esa capacidad contributiva.

Posición más sólida nos parece la de aquellos que defienden la admisibilidad del pago por terceros en base a que este puede realizarse mediante la utilización de efectos timbrados. Ahora -- bien la aplicación de esta forma de pago se limita a supuestos específicamente tasados y de menor significación cuantitativa. A favor este último argumento se arguye que tendría que defenderse -- que la utilización de los efectos timbrados debería y debe realizarse por el obligado al pago y solo por el, y tal afirmación se revela claramente vacía de todo contenido real -Ferreiro, obra citada, página 1.035-.

Un tercer motivo que ha apuntado es el que resulta del artículo 135 de la Ley General Tributaria, según el cual: "En cualquier momento anterior al de la adjudicación de los bienes, podrán los deudores, sus causahabientes y en su caso los acreedores hipotecarios liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria y costas posteriores del procedimiento". De ahí se deriva según algunos autores -Diez Picazo, obra citada página 476 que la Ley permite expresamente a un tercero- el acreedor hipotecario- el pago de la deuda tributaria.

Como argumentos contrarios y por tanto en favor de la respuesta negativa, se pueden citar entre otros los siguientes:

En primer lugar que el pago por tercero supone una mutación en el lado pasivo de la obligación tributaria, y el pago por tercero no es una relación que unicamente afecte al deudor y al tercero, sino también al acreedor.

En segundo lugar que el pago supone el resultado del proceso de recaudación del tributo y en aquellos supuestos en que la liquidación y recaudación del mismo se efectúan por la administración, esta no puede sino dirigirse contra el deudor o su representante sin que quepa la actuación de un tercero.

En tercer término se señala que la Ley tributaria regula -- con todo detalle aquellos supuestos en que la deuda tributaria no debe satisfacerla el realizador del hecho imponible sino un sustituto o responsable, precisamente porque la fuerza del principio de capacidad económica es tal que las excepciones que le afecten se señalen de forma taxativa y en consecuencia la determinación de los supuestos de sustitución o responsabilidad están sujetos al principio de legalidad.

En último término se apunta que la institución del pago por tercero tal como está establecida en el Código Civil, no puede -- ser trasladada al campo tributario como de otra parte reconoce la doctrina favorable a su admisión.

A pesar de todas estas consideraciones la gran generalidad de la doctrina se ha pronunciado por la admisibilidad del pago -- por tercero ya que lo reconocen la mayoría de los textos positivos del derecho comparado -- así Giannini en I Concetti Fondamentali, página 334; Berliri en sus Principi, página 293; Kruse en su

Steuerrecht, página 120; H. Paulick, en Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts, Colonia, 1.971, página 200; Jarach en su Curso Superior de Derecho Tributario, segunda edición, Buenos Aires 1.969, página 239; Fonrouge, Derecho Financiero I, Depalma, Buenos Aires 1.965, página 464; Diez Picazo, obra citada, página 470; y Ferreiro, obra citada página 1.036-. En contra Cortés Dominguez, obra citada, página 547 y Diez Alegria, página 41 y siguientes de su obra citada anteriormente. Este último autor manifestaba que "en un sistema legislativo en que impere el principio de capacidad contributiva, el estado no puede desentenderse del problema del pago por terceros: La deuda tributaria debe ser pagada precisamente por aquella persona que al realizar el presupuesto ha hecho -- previsto en la norma exterioriza esta capacidad contributiva".

Altamente significativa de la posición mayoritaria, resultan las palabras con que las notas de Sainz de Bujanda se refieren al tema -volumen III, Tomo I, página 68-: "Nos parece dice el maestro de Madrid que derivar del siempre por el realizador del presupuesto de hecho es difícilmente conjugable con la existencia de sustitutos de responsables y de sucesores en la deuda tributaria. El derecho tributario, continúan las Notas, tiende a realizar el aludido principio a través de una serie de mecanismos jurídicos y no creemos que una norma que consagra positivamente la tesis -- que estamos comentando fuese la única forma de servirlo. El supuesto de pago por tercero o las figuras del sustituto, del responsable o del sucesor en las deudas pueden servir perfectamente a la intención de gravar al que efectivamente tenga capacidad contributiva, siempre que el ordenamiento establezca los dispositivos necesarios dirigidos a que en definitiva la carga del tributo la soporte jurídicamente al titular de la antedicha capacidad".

Pese a todas estas consideraciones favorables mayoritaria-- mente a la sensibilidad de la figura, nos parece que el principio de capacidad contributiva quede ciertamente en entredicho con la - admisión de las figuras citadas de sustituto, responsable, suce-- sor y en particular del tercero. El hecho de que se reconozcan en casi todas las legislaciones positivas y por supuesto en la espa-- ñola -Ley General Tributaria y Reglamento General de Recaudación-, no impide que afirmemos que la capacidad contributiva y la carga_ tributaria única y exclusivamente deben ser soportadas por el su_ jeto pasivo o contribuyente. Las restantes figuras no hacen sino_ simplificar las operaciones administrativas o aumentar las garan_ tías del fisco en orden a la exacción y recaudación del tributo._ Por todo ello debemos distinguir quien en puridad se halla inmer_ so propiamente en los supuestos tipificadores del principio de ca_ pacidad económica de aquellos a quienes por unas razones puramen_ te pragmáticas el legislador tributario considera incluidos den-- tro de ese principio de capacidad contributiva y que en realidad_ no lo estan. De ahí que arbitre fórmulas para que los intereses - económicos del sustituto, responsable, asucesor y tercero no que_ den perjudicados por sus relaciones con la administración tributa_ ria.

Lo que resulta indubitado en su admisibilidad en el derecho positivo español; tanto el Código Civil, artículos 1.158 "Puede - hacer el pago cualquier persona tenga o no interés en el cumpli-- miento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe o ya lo igno_ re el deudor. El que pagare por cuenta de otro, podrá reclamar -- del deudor lo que hubiese pagado a no haberlo hecho contra su ex_ presa voluntad; en este caso solo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago", y 1.159 "El que pague en --

nombre del deudor ignorándolo este no podrá compeler al acreedor_ a subrogarle en sus derechos, como el Reglamento General de Recaudación establecen su reconocimiento. Esta última disposición señala en su artículo 17-3, la siguiente regla: "Puede efectuar el pago cualquier persona tenga o no interes en el cumplimiento de la obligación ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el deudor. En ningún caso el tercero que pague la deuda estará legitimado para ejercitar ante la administración los derechos que correspondan al obligado al pago sin perjuicio de las acciones de repetición que serán las procedentes según el derecho privado".

Como puede comprobarse la idea del precepto se centra en la recepción de las instituciones del derecho privado: El primer inciso constituye una reproducción del párrafo 1º del artículo 1158 del Código Civil, y por otra parte al final se establece una expresa remisión a las acciones de repetición que serán las procedentes según el derecho privado.

Las críticas que podemos formular contra este precepto son de dos clases: En primer lugar hay que destacar que la remisión expresa el derecho privado lejos de resolver el problema de la repetición del pago por parte del tercero que paga suscita toda una serie de problemas nuevos ya que la regulación de la repetición en derecho privado está basada en la idea de la subrogación del solvente en el lugar acreedor, lo cual es inadmisibile en derecho tributario por la sencilla razón de que la posición de la administración no es el de un acreedor sino lo más compleja en la que no puede subentrar un particular. Aún admitiendo la posibilidad lógica de pretender separar dentro de la posición de la administración la que corresponde a su situación en cuanto administración y

lo que corresponde a su situación como puro acreedor, el precepto del Reglamento de Recaudación no solucionaría el problema, puesto que no indica cuales son los elementos que en concreto deben estimarse como inherentes al puro derecho de crédito y en los que en consecuencia puede producirse la subrogación.

En segundo lugar debemos hacer una crítica a la técnica normativa desarrollada por este Reglamento el cual preocupado por la recepción del derecho privado ha olvidado los principios fundamentales de derecho público y concretamente del procedimiento administrativo. El apartado 3º del artículo 17 olvida que el pago es un acto que se incluye dentro del procedimiento administrativo y por tanto únicamente deberían estar legitimados para efectuarlo - las personas que lo estuvieran para intervenir en el procedimiento, es decir, las que tuvieran un derecho subjetivo a un interés legítimo directamente afectado por el procedimiento mencionado -- artículo 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo-.

El pago pues en todo caso debe quedar circunscrito a los supuestos en que el tercero sea realmente interesado y por tanto legitimado para intervenir en el procedimiento. Así lo reconoce de hecho el artículo 135 de la Ley General Tributaria al referirse a que "los acreedores hipotecarios pueden liberar los bienes embargados pagando la deuda y las costas posteriores del procedimiento"

Estimamos por tanto que si bien sería preferible no admitir tal figura como jurídicamente se reconoce tal posibilidad, esta debe quedar circunscrita a los supuestos de verdaderos interesados en el procedimiento.

Podríamos incluso llegar a afirmar que el precitado 135 de la Ley General Tributaria y en tal sentido se podría pedir su declaración de ilegalidad al tratarse de una norma de rango inferior que contraría lo dispuesto en otra de rango superior. Y esto es así porque si efectivamente la Ley General Tributaria hubiera deseado que cualquier persona pudiese satisfacer la deuda, no hubiese hecho mención específicamente a los "causahabientes y acreedores hipotecarios". En tal sentido cuando se plantea la Ley el problema de pago por tercero, lo hace únicamente para terceros "cualificados" -en términos de Ferreiro, obra citada, página 1.036- o exactamente interesados. La consecuencia que podría deducirse de todo ello es que el pago por los restantes terceros es decir, por los no interesados no es admisible a tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Ferreiro no obstante, utiliza el artículo 135 como argumento en favor de la tesis de la admisibilidad de la aplicación en el terreno tributario del artículo 1.158 del Código Civil por lo que sus palabras no resultan especialmente aplicables a efectos de nuestra argumentación.

Lo que resulta incontestable es que de hecho y en la práctica aunque excepcionalmente cualquier tercero puede liberar de las deudas tributarias mediante el pago de la prestación como reiteradamente ha reconocido la jurisprudencia.

3.1.3.4.- EL OBJETO.

El objeto del pago es una prestación de dinero. Este carácter pecunario, puede decirse que es una exigencia esencial del concepto de tributo.

En efecto existen tres tipos de obligaciones: Las de dar, -

las de hacer y las de no hacer. -Artículos 1.094, 1.098 y 1.099 - del Código Civil-. De estas tres clases de prestaciones hemos de excluir -Notas de Sainz de Bujanda, tomo I, volumen III, página - 49- las obligaciones de no hacer, puesto que su contenido negativo pugna con la función de toda obligación tributaria consistente en obtener ingresos destinados a la financiación del gasto público y es evidente que tal función no puede realizarse a través del comportamiento negativo del contribuyente.

La duda se suscita en torno a si la prestación ha de consistir en un dar o también en un hacer. En cuanto a la obligación de dar no existe duda alguna de que es no solo admisible sino que es la típica en materia tributaria.

En cuanto a la prestación de hacer es donde se suscita alguna duda. La doctrina científica mantiene -Berliri en sus Principi, página que en los supuestos en que la Ley ordena que el pago - del tributo se realice mediante el empleo de efectos timbrados, - la prestación es de hacer y no de dar, puesto que la suma de dinero entregada para la adquisición del efecto timbrado constituye - simplemente el precio pagado a cambio del mismo en un contrato de compra-venta- de acuerdo con esta concepción había que admitir -- que desde luego la existencia de dos clases de obligaciones tributarias las de dar y las de hacer.

Sin embargo otro sector no se muestra de acuerdo con la tesis anterior; así Tesoro opina que la adquisición de un efecto -- timbrado no es una compra-venta, sino que simplemente representa la entrega que la Administración Financiera realiza del recibo -- por el pago de la obligación tributaria, por su parte Coccivera - Principio di Diritto Tributario, Giuffrè 1.961, sostiene que la -

adquisición del efecto timbrado no es un acto voluntario sino un acto debido que parece por ello intimamente relacionado con el cumplimiento de la obligación tributaria reconduciéndose al objeto de la prestación en que esta obligación se concreta a una suma de dinero; para este autor hay que tener en cuenta la finalidad -perseguida por el acreedor; cuando la obligación presupone un hacer por parte del deudor preordinado el dar en el cual se contiene el resultado económico que se ha propuesto el acreedor, este objetivo será el elemento fundamental para caracterizar la obligación.

Por nuestra parte opinamos como las Notas de Derecho Financiero de Sainz de Bujanda, tomo I, volumen 3, página 50: "No existen ni el plano lógico jurídico ni en el meramente positivo elementos suficientes para mantener que en este supuesto de empleo de efectos timbrados consista en un hacer y no en un dar, Lo cierto es que la deuda puede satisfacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, pero es obvio que en el segundo supuesto la norma no agota su mandato al ordenar que los efectos timbrados se empleen de determinada manera sino que va dirigida primordialmente a que se adquieran y utilicen. La prestación impuesta por Ley consiste en dar una suma de dinero al ente público, bien sea mediante ingreso directo en efectivo o bien mediante la adquisición de efectos timbrados y ulterior utilización o empleo en la forma prevista por el ordenamiento de donde resulta -concluyen las notas- que el ingreso efectivo o el empleo de efectos timbrados no nos colocan ante una dualidad de prestaciones tributarias sustentivas -dedar o hacer respectivamente- sino ante una doble forma de pago de una prestación de dar. Los artículos 59 y 60 de la Ley General Tributaria confirman esta tesis.

El artículo 59 establece que el pago de la deuda podrá hacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados. En casode emplear estos últimos se entenderá pagada la deuda cuando estos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determina, es decir en la forma que preve el Reglamento General de Recaudaciones.

Hemos hecho referencia en las líneas anteriores al objeto -- del pago en relación más bien con la forma con que este puede re-- vestirse. Nos referiremos seguidamente a las características obje-- tivas del pago haciendo especial hincapie en sus notas de integri-- dad, identidad e indivisibilidad

Decíamos antes que el objeto del pago es una prestación dine-- raria y solamente en casos excepcionales se reconocen las presta-- ciones en especie o personales. De acuerdo con esto el Reglamento General de Recaudación artículo 23 dispone: "Solo podrá admitirse el pago en especie o mediante prestaciones personales cuando así - expresamente disponga por Ley". Los supuestos en que esto se produ-- ce son absolutamente excepcionales y de escasa importancia; así -- las prestaciones personales y de transporte a que se refiere la -- Ley de Régimen Local y cuya naturaleza tributaria es muy discutible pese a su inserción en el Título de Haciendas Locales; también en-- cuanto a las prestaciones en especie podemos mencionar las que se-- regulan en el artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico de Hidro-- carburos de 26 de Diciembre de 1.958 -García Añooveros, en su artí-- culo publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pú-- blica, número 40, página 759, titulado El Régimen Tributario de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos-.

La prestación puede estar integrada por diversos elementos -

que varían en función de cada caso concreto y según la fase de --
procedimiento en que se produzca el pago, así según el artículo -
58 de la Ley General Tributaria, constituyen elementos de la deuda
tributaria además de la cuota los recargos de prórroga y aplaza--
miento, el recargo de apremio, intereses de demora y sanciones, -
cuando en realidad los recargos a favor de otros entes distintos_
del Estado constituyen desde el punto de vista sustancial una deu_
da aparte y cuando en realidad alguno de los conceptos indicados_
en el citado precepto, indican una duplicidad innecesaria y alta-
mente perjudicial para el contribuyente, como hace notar Soler --
Roch en su obra "Los Recargos de Prórroga y Apremio en los Tribu-
tos de la Hacienda Pública" -Madrid 1.974 Instituto de Estudios -
Fiscales, página 144-, Según esta autora resulta excesivo exigir_
además del recargo por aplazamiento - que engloba pago diferido -
y aplazado- los intereses de demora puesto que en realidad consti-
tuyen un mismo concepto.

La doctrina; en las obras citadas a propósito de "La Extin-
ción" de Ferreiro, páginas 1.049 y 1.050, de Díez Alegria, pági--
nas 43 y siguientes; de Cortés, páginas 550 y 551 y de Sainz de -
Bujanda, página 70 y 71; han reclamado la aplicación a la presta-
ción tributaria de los principios referentes al objeto de pago vi-
gentes en la órbita del derecho común de obligaciones: Principios
de identidad integridad e indivisibilidad.

La integridad e identidad no plantean ningún problema de re-
lieve en el derecho tributario, según Cortés. Por identidad enten-
demos que la prestación ha de ser realizada exactamente en lo que
se debe y no ninguna otra. La Administración que recibe el pago,_
no solamente no puede ser obligada a recibir otra cosa diferente,
sino que tampoco puede aceptar el pago de otra cosa distinta. La_
.

regla de la identidad vincula tanto al deudor como a la Administración. En efecto, solamente en el caso de que la Ley lo autorice y dentro de los límites de esa autorización podría admitirse el pago en una especie diferente, así en el Derecho Comparado el artículo 29 del Texto Unico delle Imposte Directte Italiano citado por Berliri en su Principi, tomo II página 302, constituye un claro ejemplo. En Alemania la solución impuesta por la jurisprudencia, es en cambio diversa. En ausencia de un texto expreso sobre la materia, se estableció la admisibilidad de la entrega de un objeto distinto del dinero para que la Administración aplique la cantidad obtenida mediante su venta al pago de la deuda cuando no pueda obtenerse directamente el pago en dinero. El Tribunal del Reich, aclaraba que este procedimiento era admisible al menos cuando la cantidad que se esperaba obtener a través de la ejecución forzosa se presumiera inferior a la obtenida mediante este otro medio -Becker, Riewald, Koch en Reichsabgabenordnung, página 387, Heimansa, Verlag, Colonia 1.963-.

Este principio de identidad, supone una aplicación específica del principio general de no disponibilidad sobre la prestación a que se halla sometida la administración a diferencia de lo que sucede con el titular de un normal derecho de crédito.

Resulta por tanto fuera de lugar la invocación de los principios del Código Civil, -artículos 1.166, número I y 1.169, número I- porque estos principios no son aplicables al campo tributario.

En cuanto a la indivisibilidad -Díaz Picazo, obra citada, -página 473- comenta que "la posibilidad de un fraccionamiento de pago aplicable con carácter general a todas las deudas tributa-

rias, constituye una expresa derogación de la regla general de la integridad del pago". Esta opinión suscita al hilo del artículo 61 de la Ley General Tributaria, desarrollado a su vez por el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, no es compartida por Cortés, para el cual "la indivisibilidad característica fundamental del pago no se opone al fraccionamiento del mismo". En realidad si prescindimos del hecho de que el artículo 1.169, parece estar pensando en su redacción. "A menos que expresamente lo autorice, no podrá completarse al acreedor a recibir parcialmente las prestaciones en que consista la obligación" en las obligaciones "ex contractu" podría afirmarse que el principio en cuestión no está en contradicción con el artículo 61 que establece lo siguiente: "Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago incluso las especiales, este podrá fraccionarse o emplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine -se refiere al Reglamento General de Recaudación-. Podrá argumentarse que la norma es al crédito tributario como el contrato a la obligación de que habla el artículo 1.179 del Código Civil. Pero es que además lo que dice este precepto es que el acreedor no podrá ser compelido a recibir el pago en fracciones y esta compulsión no se produce en el caso de la prestación tributaria, cuyo fraccionamiento es facultad discrecional y graciable de la administración -artículo 52 del Reglamento General de Recaudación-. Ahora bien a pesar de que como acabamos de señalar, puede existir una identidad entre los preceptos mencionados del Código Civil y del Ordenamiento Tributario, en realidad el modo de operar del principio en cuestión en los dos ámbitos es fundamentalmente distinto: En primer lugar el fraccionamiento es libremente pactable por las partes de una relación jurídico privada, mientras que en el derecho tributario, solo procede en los casos señalados por la Ley, -

fuera de los cuales la Administración no puede otorgar el fraccionamiento, mientras que el acreedor privado tiene siempre facultad de otorgarlo aunque no esté pactado. En segundo lugar, conviene - recordar que la libertad de que goza el acreedor civil, no puedecompararse con la facultad discrecional cuyo ejercicio se confiere a la Administración.

En cuanto al principio de integridad no presenta aspecto especial en derecho tributario. La deuda no se entenderá pagada hasta que se entregue la total de la suma debida. El artículo 21 del Reglamento General de Recaudación, bajo el epígrafe integridad -- del pago, establece: "Para que el pago produzca los efectos que - le son propios tratándose de recaudación en periodo voluntario, - ha de ser de la totalidad de la deuda".

Según esto el pago parcial de la deuda no da lugar a extinción parcial por el importe de dicho pago. La Instrucción General de Recaudación, Regla 13, establece lo siguiente refiriéndose a - este supuesto de pago parcial: "Si el obligado al pago pretendiese se le admita el ingreso de cantidad inferior al importe de ladeuda exigible, se le advertirá que puede consignar la cantidad - en la Caja General de Depósitos pero la consignación según lo que establece el artículo 51-3, no influirá en el proceso recaudato--rio. Por su parte la Regla 149, habla del pago por menor importedel exigible sin hacer referencia a la consignación. Podría entenderse sin embargo que se refiere al supuesto de admisión por error de un pago parcial.

La consignación a que se refiere la regla citada no desempeña los efectos de una auténtica consignación en lugar del pago co

mo lo establece en su inciso final al decir que no influirá en el proceso recaudatorio.

La propia instrucción califica los supuestos de pagos incompletos como ingresos a cuenta, denominación inexacta ya que al hablar de ingreso a cuenta parece querer significar efecto extintivo por el importe de dichos ingresos, cuando en realidad esto no acontece.

La normativa establecida en el artículo 21 antes citado, no encuentra aplicación en todos los procedimientos de recaudación - previstos en el mismo Reglamento, y así señalaremos como el régimen aplicable a los pagos es distinto del establecido en el procedimiento de declaración liquidación. En estos casos el pago parcial será admitido como tal, es decir con efecto extintivo de la deuda por el importe a que alcance dicho pago, girándose por el - resto una liquidación complementaria que comprenderá igualmente - las sanciones que en su caso fueren aplicables. Esto lo establece el artículo 158 de la citada Instrucción General en los siguientes términos: "Se practicará por las oficinas gestoras la liquidación complementaria que corresponda que tendrá la consideración - de liquidación con contraido previo y notificación expresa siguiendo en lo sucesivo el trámite establecido para las de esta clase".

3.1.3.5.- FORMAS: EN EFECTIVO Y EFECTOS TIMBRADOS.

Aunque ya adelantabamos en el epígrafe anterior -las dos -- formas importantes de pago- por la conexión existente entre el objeto y las formas de pago -vamos a referirnos con más detalle a - la concrección del pago en efectivo y al pago mediante efectos --

timbrados. A ambos efectos se refiere el citado artículo 59-1 de la Ley General Tributaria, y también el artículo 23-1 del Reglamento General de Recaudación: "El pago de las deudas habrá de hacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados según dispongan las leyes o reglamentos de cada tributo". En todo caso "a falta de disposición expresa el pago habrá de realizarse precisamente en efectivo, -artículo 23-3 del citado Reglamento-".

Estas dos formas de pago no son intercambiables entre sí sino que habrán de determinarse en que casos debe emplearse una u otra forma.

C-1.- Pago en efectivo.

El pago deberá realizarse en principio con dinero de curso legal no obstante el propio Reglamento de Recaudación prevea otros medios equiparable al dinero -artículo 24-1-. Además del dinero admite el cheque o talón de cuenta corriente bancaria o de caja de ahorros -apartado b-; transferencia bancaria o de caja de ahorros -apartado c-; giro postal tributario -apartado d-; y cualquiera -- otros que se autoricen por el Ministerio de Hacienda.

El Reglamento señala unos medios que ya apuntaban la Ley General Tributaria en su artículo 60, con la única particularidad de que esta última habla en su inciso final de "otro documento mercantil en la forma que reglamentariamente se determina" con lo que resulta más amplia la mención del Reglamento que la de la propia Ley Tributaria".

Según el Reglamento el criterio utilizado para la determina-

ción de que instrumentos de pago son utilizables reside en el organo ante el cual se realiza el mismo. Como regla general puede señalarse que los instrumentos de pago sustitutivos del dinero pueden ser utilizados para los ingresos en las Cajas de la Dirección General de Presupuestos, de las Delegaciones de Hacienda y Depositarias especiales -artículo 75,1 del Reglamento General de Recaudación-. Como reglas especiales puede admitirse el pago mediante cheque o talón en las aduanas expresamente autorizadas -artículo 26,1 del Reglamento citado-.

El Reglamento de Recaudación regula -artículos 26, 27 y 28- el modo de empleo de estos medios, para asegurar y controlar el efectivo ingreso del importe de la prestación en el Tesoro.

Ahora bien existen dos cuestiones que debemos analizar con particular detalle por su importancia teórica y práctica: La primera de ellas es la de determinar el valor solutorio de los citados instrumentos de pago; la segunda se refiere al momento en que se estima realizado el ingreso.

En cuanto al primer problema la Ley General Tributaria establece que la entrega de los expresados efectos solo liberará al deudor cuando hubiesen sido realizados -artículo 60-.

Como resulta de esta redacción, la normativa contenida en la Ley está en abierta contraposición con la contenida en el Código Civil -artículo 1.170- que señala en su apartado 2 "que la entrega de pagarés a la orden o letras de cambio u otros documentos mercantiles solo producirá los efectos del pago cuando hubiesen sido realizados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perju

dicado". Diez Picazo, obra citada, página 472, se pregunta con toda razón "¿Puede entenderse que el acreedor tributario que negligentemente permite el perjuicio del efecto que le ha sido dado en pago conserve su derecho de crédito?". Lógicamente, se contesta el destacado civilista, no es justo entenderlo así; en un caso semejante el deudor ha realizado el comportamiento exigible y ha sido -- el acreedor quien por su negligencia ha impedido el efectivo resultado de la prestación. Por tanto el deudor debe quedar liberado y el artículo 60 debe integrarse con la norma del 1.170.

Lo que ocurre probablemente -señala Diez Picazo, obra citada, página 473- es que el supuesto del artículo 1.170 es muy difícil que se de dentro de una relación tributaria, ya que contempla hipótesis de que el deudor endose para pago al acreedor una letra de cambio u otro documento mercantil emitido a la orden que no es un principio al menos lo que presupone el artículo 60 donde se habla solo de cheques, talones y de ordenes de transferencia".

La cuestión que ha sido abordada por el Reglamento General_ el regular el cheque -el problema no se plantea respecto de la -- transferencia ni el giro- completando la mención de la Ley General Tributaria con una remisión a la legislación civil y mercantil; en efecto el artículo 26-5 del citado Reglamento dispone: "La entrega de cheques y talones liberará al deudor en los términos -- que establecen el artículo 60 de la Ley General Tributaria y la -- legislación civil y mercantil".

La génesis de este precepto se deduce del dictamen del Consejo de Estado de 11 de Julio de 1.968 -expediente n°. 36.048-: -

"Se dice en el artículo 26-3 que la entrega de cheques y talones solo liberará al deudor cuando hubiesen sido realizados". Se dictaminaba por el Consejo de Estado que las caudas de efectividad del pago por cheques se recogiesen con carácter general en el artículo 1.170 citado al que cabía hacer una remisión o que debería reproducirse pero de modo alguno por vía de Reglamento recortar su contenido. Por todo ello parece más prudente sustituir el párrafo que comenta por otro que diga: La entrega de cheques y talones liberará al deudor en los términos que se establezcan en la legislación civil y mercantil -Recopilación de Doctrina Legal 1967-68, Madrid, Imprenta del B.O.E., 1.971, páginas 415 y 416.

Debemos indicar no obstante lo anterior que el Reglamento General de Recaudación en su redacción original lo único que hacía era reproducir el artículo 60 de la Ley General Tributaria de modo que no parece adecuado la afirmación del Consejo de Estado de que "de manera alguna cabe por vía de reglamento recortar el contenido del artículo 1.170 del Código Civil".

Lo que conviene indicar en relación con la redacción del artículo 26-5 citado es que en la medida en que dicho precepto constituyera un simple desarrollo o interpretación incluso correctora de la redacción defectuosa de la Ley General Tributaria, su solución debería estimarse correcta pero en el caso de que el Reglamento lo que hubiese pretendido fuese modificar la propia Ley -es decir en el caso que se estimara que la interpretación correcta del artículo 80 fuese precisamente la literal, el citado Reglamento debería reputarse ilegal en este punto.

La segunda cuestión que señalábamos como importante es la de

determinar el momento a partir del cual se entiende realizado el pago cuando se empleen los medios anteriormente citados en sustitución de la entrega material de dinero. El problema se refiere no al aspecto temporal del pago sino a las circunstancias o requisitos bajo los cuales el pago mediante efectos mercantiles se equipara al pago dinerario. Lo que ahora se trata de fijar es el momento al que se refiere la eficacia de dicho pago puesto que puede haber un espacio temporal entre el momento en que el obligado hace la entrega y aquel en que el ingreso llega a la Caja del Tesoro.

El Reglamento establece el periodo en que los ingresos se entienden realizados:

"Para los cheques y talones el día en que dichos ingresos hayan tenido entrada en la Caja correspondiente, -artículo 26-5-.

"Para las transferencias el día en que el ingreso haya tenido entrada en el Banco de España, -artículo 27-5-".

"Para los giros tributarios el día de la imposición, -artículo 28-3-".

En el caso del pago mediante giro tributario, no se suscita ningún problema ya que el pago se considera realizado en el mismo momento que el obligado al mismo hace la entrega de dinero. Pero no acontece lo mismo en el caso del enviado por giro enviado por correo sistema al que hace expresamente referencia la Instrucción General de Recaudación -Regla 14,1,b-. En estos supuestos lo lógico y justo sería considerar realizado el pago en el momento en que

el deudor hace la entrega del cheque o de la orden de transferencia directamente o por correo aunque el dinero no quede en poder de la administración hasta un periodo posterior. Sería atentatorio contra la seguridad jurídica que a un deudor que dentro del plazo reglamentario de pago en periodo voluntario ordena una transferencia o envia un cheque se le aplique el recargo de prórroga por haberse recibido con posterioridad al cumplimiento de plazo. Esta solución es además congruente con otros aspectos del ordenamiento jurídico y concretamente con el pago en los procedimientos de declaración-liquidación. En estos supuestos el pago forma un solo acto con la declaración siendo un requisito de validez de la misma. Ahora bien como es sabido la presentación de documentos según la Ley de Procedimientos Administrativos -artículo 66-, y aplicable por vía subsidiaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley General Tributaria "se entenderá realizada cuando se envíen por correo en el momento de su depósito en la oficina postal aunque su llegada a la oficina competente para su admisión sea posterior". Esta misma normativa deberá ser aplicada al cheque remitido por correo certificado junto la declaración liquidación o a los supuestos de remisión por correo de dicha declaración liquidación acompañando este envío de una transferencia por el importe de la cantidad autoliquidada. Así ha sido interpretado por Aller en sus Comentarios al Reglamento General de Recaudación, Madrid, Ministerio de Hacienda, segunda edición, 1.972, página 131; y por Fernández Guijarro en sus Conferencias sobre Recaudación, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1.970, páginas 137 y 138. Incluso en los casos en que esto no fuera aplicable, es decir cuando se envíe meramente el cheque a través de correo ordinario, o se haga el pago mediante transferencia, debe considerarse realizado el pago en el momento del envío o en la fecha en que se

ordena la transferencia. Esta interpretación es la que ha mantenido el propio Ministerio de Hacienda en su Orden de 5 de Octubre de 1.970 que dispone "que el recargo de prórroga establecido en los artículos 91 y 92 del Reglamento no se solicitará cuando los pagos de deudas tributarias se efectuen mediante cheque o transferencia bancaria si por el matasellos de la oficina de correos se comprueba que aquel fue remitido a la caja correspondiente dentro del periodo voluntario, o si tratándose de transferencia bancaria esta según las relaciones que remita el Banco de España fue ordenada dentro del mismo plazo para pago en periodo voluntario".

Entendemos que lo que dispone el Reglamento de Recaudación tiene significación fundamentalmente a efectos internos contables y de control en el seno de la propia Administración, pero no en cambio a la efectividad del pago en si.

C-2.- Pago mediante efectos timbrados.

El empleo de efectos timbrados es la segunda forma de pagoa que alude la Ley General Tributaria y el Reglamento de Recaudación. El empleo de los citados efectos es una forma típica de pago en determinados tributos, hasta el punto de que en algún momento en la legislación han aparecido identificados algunos de ellos precisamente a través de su forma de recaudación: El timbre, verbigracia en España la antigua Ley del Timbre de 1.924, o en Italia la Legge di Bollo. El timbre ha sido considerado como un procedimiento fundamental de recaudación de ingresos públicos -así SalvadorBullón, Albiñana García Quintana, Bayo Pallarés y Tortón Marcos, en sus artículos aparecidos en la cuarta semana de Estudios Financieros, Madrid, E.D.I.F.I.N.A.N., 1.956-.

En cuanto a los efectos timbrados señalabamos en páginas anteriores 68 y 69 la polémica doctrinal surgida en Italia respecto a la naturaleza de la prestación satisfecha mediante estos efectos; en nuestro país además de las Notas de Derecho Financiero ya citadas y cuya opinión compartimos, se han sostenido opiniones diferentes, así Díez Picazo, obra citada, página 471, señala que en llamado pago en efectivo, la acción de pagar consiste en un dare, mientras que en pago por efectos timbrados consite en un faceré. Por su parte Ferreiro, obra citada, páginas 1.039 a 1.049 "el dinero entregado a cambio de los efectos timbrados no se entrega a título de precio sino como entrega para pago de tributos nacidos o por nacer, y la efectiva utilización de los efectos timbrados no ocnstituye el cumplimiento de una obligación de hacer sino que representa la afectación de una suma ya entregada al cumplimiento de una determinada obligación".

El empleo de efectos timbrados, ha sido considerado como la forma típica de pago con autoliquidación. Aunque actualmente la categoría de la autoliquidación ha sido incorporada a nuestro ordenamiento para designar un procedimiento diferente -el de la declaración liquidación- sin embargo, no cabe duda de que también en el caso de los impuestos satisfechos mediante efectos timbrados la determinación del importe de la deuda es realizada generalmente por el propio contribuyente, se trata de uno de los supuestos de obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria como reconoce de manera expresa la propia Ley General Tributaria en su artículo 79, apartado b. El Reglamento General de Recaudación siguiendo a la Ley General dispone en su artículo 30: "Los efectos timbrados se utilizarán como medio de recaudación en los casos previstos por ley o regla-

mento.

Lo que conviene que señalemos es que el establecimiento del deber por medio de reglamento, como dispone el citado artículo 30, iría en contra de lo dispuesto en el artículo 18, apartado k, de la Ley General Tributaria que señala como "se regulará en todo caso por Ley de obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria. Es extraño y estimamos que injustificable que en el mismo texto legal se disponga la posibilidad de imponer por vía reglamentaria el empleo de dichos efectos cuyo uno coincide generalmente con una autoliquidación a no ser que se entienda que la determinación del deber de autoliquidación ha de establecerse con independencia del de utilizar efectos timbrados y que la fijación por vía reglamentaria del empleo de estos ha de referirse bien a supuestos para los que por ley ya se ha previsto el deber de autoliquidación o bien a casos en que los efectos timbrados se utilizan como medio de pago de deudas tributarias normales, es decir sujetas a liquidación en sentido estricto. De cualquier forma las críticas deberemos dirigirlas no contra el Reglamento General de Recaudación que se ha limitado a reproducir a la Ley General Tributaria sino contra la propia Ley, - En efecto en la redacción original del artículo 30 del citado Reglamento se empezaba hablando de "la necesidad de una Ley para el establecimiento de los supuestos de empleo de efectos timbrados". Fue como consecuencia de las observaciones formuladas por el Consejo de Estado -Dictamen de 5 de Abril de 1.968, expediente número 35.848-, criticando las incongruencias del Proyecto con la Ley General Tributaria, como quedó establecida la redacción definitiva.

El Reglamento ennumera en el artículo 30 varios supuestos de los cuales unicamente tienen carácter tributario los mencionados - en las letras c, Tasas Fiscales y d, Tasas y Exacciones Parafiscales. Aparte de estos casos los efectos timbrados son utilizados -- por exigirlo así la normativa propia de ciertos impuestos, por - - ejemplo el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Artículo 108, o Tráfico de Empresas, artículo 36 c. Se trata de documentos timbrados especiales y cuya regulación hay que encontrarla en los reglamentos de los mencionados impuestos.

En cuanto a la Instrucción General de Recaudación, la Regla 17 dispone que "el empleo de los efectos citados únicamente es admisible en el procedimiento de pago en periodo voluntario", de -- forma tal que cuando se rebase ese periodo voluntario y se pase - al procedimiento de apremio deberán ser abonadas las deudas en -- efectivo.

3.1.3.6.- CIRCUNSTANCIA DE PAGO.

1.- Lugar de pago.

El artículo 59-2, establece que el pago se entiende realizado cuando se ha ingresado su importe en las Cajas del Tesoro, Oficinas Recaudadoras o Entidades debidamente autorizadas que sean - competentes para su admisión.

Por su parte el artículo 19-1, con más precisión estableceque "que el pago de las deudas tributarias habrá de realizarse precisamente en la oficina del organo competente para su admisión".

Diez Picazo, obra citada, página 471, estima que en la Ley General se contiene una inversión de la regla del artículo 1.171 del Código Civil que dispone lo siguiente: "El pago deberá ejecutarse en el lugar que hubiese designado la obligación. No habiéndose expresado y tratándose de entregar una cosa determinada, deberá hacerse el pago donde esta existía en el momento de constituirse la obligación. En cualquier otro caso el lugar del pago será el del domicilio del deudor".

Hay que tener en cuenta que como con claridad se señala el citado artículo 1.171, el principio del domicilio del deudor es establecido con carácter subsidiario para el caso de que la obligación no lo determine expresamente. Por todo ello, estimamos que la tesis de Diaz Picazo, no parte de unos supuestos excesivamente correctos.

El Reglamento de Recaudación, admite por otra parte implícitamente la posibilidad de pago en lugar distinto de la oficina anteriormente citada, disponiendo que "Cuando proceda el cobro en otro lugar el deudor deberá asegurarse de la identidad y legitimación de la persona que le exige el pago".

2 - Tiempo del pago.

El artículo 61-1, de la Ley General Tributaria dispone que el pago debe hacerse en los plazos que determine el Reglamento General de recaudación. La regulación del tiempo de pago en dicho reglamento es especialmente importante porque con la misma se ponen de manifiesto los diversos esquemas de actualización del procedimiento de gestión y recaudación.

El Reglamento guarda silencio sobre los pagos adelantados - a diferencia de lo que hacía el antiguo Estatuto que admitía la - realización de estos pagos dentro de ciertas condiciones y en determinados supuestos -artículo 55 del Estatuto de Recaudación-. - Ante este silencio debemos entender que no existe actualmente esa posibilidad de realizar pagos anticipados a la apertura del plazo ordinario.

El pago puede efectuarse en periodo voluntario o en periodo no voluntario o de apremio.

En cuanto al pago en periodo voluntario se trata de un pago espontáneo por parte del deudor y que constituye pos así decir la auténtica fase de pago. Este periodo voluntario se haya dividido_ en dos subperiodos: En el primero es en el que debe pagarse la -- deuda; en el segundo puede pagarse sin que pase a ejecución forzosa pero mediante el abono de un recargo de prórroga.

El artículo 20 del Reglamento General de Recaudación se refiere a este tema: "Nº. 1.- Los obligados al pago harán efectivas sus deudas en periodo voluntario dentro de los plazos fijados en_ este artículo o en su caso en el de prórroga regulado en los artí_ culos 82 y 91 de este Reglamento. Nº. 2.- Salvo disposición expre_ sa en contrario de Ley, las deudas tributarias resultantes de li_ quidaciones tributarias practicadas por la Administración deberán pagarse: a.- Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, - desde la fecha de notificación hasta el día 10 del siguiente mes_ o el inmediato hábil posterior; las notificadas entre los días -- 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 25 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior. Nº. 3.--

En los casos de evaluaciones globales y convenios, el pago deberá realizarse dentro de los plazos señalados en las disposiciones -- que regulen aquellos. N°. 4.- Cuando se trate de deudas liquida-- das como consecuencia de actos de inspección conforme al Decreto_ 2.137/65, de 8 de Julio se estará a lo establecido en el mismo y_ disposiciones complementarias. Las liquidadas por los Impuestos - Generales sobre Transmisiones, sucesiones, actos jurídicos docu-- mentados y rentas de aduanas, se ingresarán en los plazos estable_ cidos en las normas que lo regulan. Las demás cuya liquidación es_ té encomendada a las aduanas se ingresarán en igual plazo y al mis_ mo tiempo que las de dicha renta. N°. 5.- Las deudas que deban sa_ tisfacerse mediante efectos timbrados, se pagarán en el momento - de la realización del hecho imponible. N°. 6.- Las deudas liquida- das por el propio sujeto pasivo, deberán satisfacerse al tiempo - de presentación de las correspondientes declaraciones en las fe-- chas o plazos que señalen los reglamentos de cada tributo. N°. 7.- Las deudas que se recauden mediante recibo se satisfarán en los - plazos señalados en el artículo 79. Este precepto señala los si-- guientes plazos: En el primer semestre del 16 de Mayo al 15 de Ma_ yo o inmediato habil posterior. En el segundo semestre del 16 de_ Septiembre al 15 de Noviembre o inmediato habil posterior. En cuan_ to a los casos de evaluaciones globales, la Regla 12 de la Instruc_ ción de Recaudación dispone la aplicación en principio de los pla_ zos señalados en el n°. 2 del Artículo 20".

En cuanto al pago realizado en plazo de prórroga hay que des_ tacar que dan lugar a un recargo -el llamado recargo de prórroga- excepción hecha de lo que dispone el artículo 91-2 respecto a los_ impuestos de sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurí_ dicos documentados.

Estos plazos están recogidos en el artículo 93 del Reglamento General de Recaudación y son los siguientes:

- A - Deudas a que se refiere el artículo 20-Nº.2: a.- vencidas el día 10 de cada mes del 11 al 25 de dicho mes. b.- vencidas el día 25 de cada mes, del día 26 al 10 del mes siguiente.
- B - Deudas a que se refiere el artículo 20-Nº.7: Del día 16 al último de cada uno de los meses de Mayo y noviembre.
- C - Deudas a que se refiere el artículo 20-Nº.3,4,5 y 9 y el artículo 115-3: a.- Quince días naturales a contar del vencimiento del respectivo plazo y deudas a que se refiere el número 6 del artículo 20 hasta la fecha de su ingreso.

El aspecto más importante que representa la enumeración de los plazos de prórroga es el siguiente: Unicamente para aquellas deudas en relación a las cuales se ha producido un acto expreso de liquidación, existe un periodo concretamente delimitado de pago voluntario al término del cual se abre la vía de apremio. En los procedimientos en que el ingreso no se hace en virtud de un previo acto de la Administración que determine la exigibilidad al periodo de pago voluntario en su fase de prórroga no tiene un plazo final concretamente delimitado puesto que la falta de pago en estos procedimientos al no existir un acto concreto de imposición por parte de la Administración no da lugar a la ejecución forzosa en vía de apremio. En estos procedimientos, la falta de cumplimiento del deber de pagar da lugar no a la ejecución forzosa sino a la apertura de otro procedimiento que finalizará con la determinación y notificación de la deuda por parte de la Administración incrementada -

en su caso con las sanciones correspondientes. Según esto la instrucción general de recaudación desarrollando el inciso final del artículo 92-1, c.- Del Reglamento General dispone: "Por el carácter que entrañan las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo comprendidas en el número 6 del artículo 20 por cuanto no son susceptibles de apremio, el plazo de prórroga se extenderá desde la fecha de vencimiento del respectivo periodo que para presentar -- las declaraciones señalen los Reglamentos de cada tributo, hasta la fecha de su ingreso, y este se efectuará por el importe de la liquidación incrementado por el del recargo". Artículo 42-1, de la citada Instrucción.

Esta peculiaridad del procedimiento de pago con autoliquidación constituye una aplicación del principio contenido en la Ley General Tributaria acerca de la eficacia del acto de liquidación. En efecto el artículo 126-1, de la citada Ley dispone: "Que la liquidación notificada reglamentariamente al sujeto pasivo constituye a este en la obligación de satisfacer la deuda tributaria".

No entremos en la polémica sobre si el acto liquidatorio es constitutivo de la obligación o meramente declarativo de la misma. En nuestro sentir desde luego, tiene únicamente naturaleza declarativa siguiendo en este punto a Sainz de Bujanda en su obra Hacienda y Derecho, volumen IV. El Nacimiento de la Obligación Tributaria, página , ya que la obligación surge al realizarse el hecho imponible -artículo 28 de la Ley General Tributaria- y la liquidación lo único que significa es una actividad administrativa tendente a fijar la cuantía de una obligación previamente nacida.

Lo que es evidente, es que el acto de liquidación determina una diferente conformación del deber de pagar la prestación tributaria que va referida no solo al caracter de dicho deber en la fase anterior a la liquidación, sino también en relación al deber de pagar tal como ese deber se presenta en los procedimientos de pago inmediato sin previo acto administrativo en liquidación en los procedimientos de autoliquidación. La Ley General Tributaria que conoce la categoria de la autoliquidación -artículo 10, apartado K- otorga sin embargo efectos específicos al acto administrativo de liquidación. Estos efectos que diferencian las deudas objeto de liquidación reglamentariamente notificada de las deudas autoliquidadas, consisten en que unicamente las primeras son exigibles a través del procedimiento de apremio. Esto es algo que se encuentra en la Ley General Tributaria y que no ha sido introducido por las normas de recaudación. Podría incluso afirmarse que no es correcto hablar en relación con las deudas autoliquidadas ni siquiera de recaudación en periodo voluntario, en efecto hablar de un periodo voluntario solamente tiene sentido para oponerlo al periodo de apremio, y así lo entiende la Ley General Tributaria en su artículo 128: "El procedimiento de apremio se iniciará cuando vencido el plazo de ingreso voluntario no se hubiera satisfecho la deuda tributaria".

En estos supuestos al no aplicarse la via de apremio nos encontramos con un plazo de ingreso voluntario que en su fase de prórroga es indeterminado en cuanto su final. Por otra parte tambien en cuanto al comienzo de dicho periodo voluntario establece la Ley General una normativa inaplicable a estos procedimientos de ingreso inmediato, puesto que según el artículo 127 la apertura del mencionado plazo, supone la existencia de un acto administra-

tivo de liquidación y en este sentido dispone: "El plazo de ingreso voluntario de la deuda, se contará desde: a.- La notificación directa al sujeto pasivo de la liquidación cuando esta se practique individualmente y b.- A la apertura del respectivo plazo recaudatorio cuando se trate de tributos aludidos en el artículo 124-3, en cuanto son objeto de notificación colectiva y periodica.

En los casos de deudas autoliquidadas no es aplicable naturalmente ninguno de los plazos establecidos en este precepto. En realidad hablar de un plazo de prórroga que se extiende hasta la fecha de su ingreso es un contrasentido que se revela claramente cuando se ponen en conexión los artículos 92 y 97 del Reglamento General de Recaudación el último de los cuales dispone: "El procedimiento de apremio, se iniciará cuando vencidos los plazos de ingreso a que se refieren los artículos 20 y 92 no se hubiese satisfecho la deuda y se expida en consecuencia el título que lleva aparejada la ejecución".

Se pone de manifiesto como tiene solamente sentido el plazo de prórroga y se contrapone al periodo de ejecución forzosa o de apremio. No lo tiene cuando se trata de un plazo de prórroga indeterminado en cuanto a su final o más exactamente cuando este final viene determinado por el cumplimiento de la prestación.

Lo que el artículo 92 del Reglamento establece en relación a las deudas que estamos analizando, es sencillamente que para el caso de que no se satisfaga en el periodo reglamentariamente establecido para ellas sufrirán un recargo del cien por cien. Establece por tanto para ellas un recargo de prórroga que es en realidad un recargo de demora pero no propiamente el plazo de prórroga co-

mo existe para las deudas aplicables mediante otros procedimientos.

De la Ley General Tributaria, al título 126, 127 y 128, se deduce que para que una deuda sea exigible el día de apremio haya sido determinada en virtud del acto administrativo de liquidación, por lo que en los procedimientos con autoliquidación la falta de cumplimiento dará lugar a la apertura no de un procedimiento de ejecución forzosa sino de un procedimiento que conducirá a la liquidación de la deuda y que si será ya ejecutivo.

El recargo de prórroga es del diez por ciento -artículo 92-3 del Reglamento General de Recaudación-, su naturaleza es la de una sanción civil compatible con la sanción tributaria del artículo 86 de la Ley General Tributaria y su finalidad puramente indemnizatoria equivalente a la constitución en mora del deudor -Sales, en su artículo publicado en Crónica Tributaria número 5, página 57, titulado Omisión del Ingreso del Recargo de Prórroga-.

Durante mucho tiempo es Estatuto de Recaudación reducía el recargo de apremio a su mitad por pago dentro de los diez primeros días siguientes a la notificación.

La razón del establecimiento de este recargo de prórroga en el Reglamento, hay que encontrarlo en la remisión que efectúa el artículo 58-3 de La Ley General que señala como el recargo de prórroga y aplazamiento podrá ser fijado reglamentariamente. Para la Ley, ambos conceptos prórroga y aplazamiento son sinónimos de manera que el recargo a que se refiere el artículo 58.c, correspondería al aplazamiento, institución perfectamente conocida por la propia ley general. No constituye un obstáculo para esto el artículo 61-2, de la misma Ley que indica como las cuotas aplazadas debenga

rán interés de demora puesto que son compatibles el interés de demora con un recargo de aplazamiento, compatibilidad que como vimos criticaba con acierto Soler Roch.

La Ley General Tributaria, nos habla de demora, aplazamiento y apremio y de los intereses y demás recargos aplicables en dicha circunstancia -artículo 86- podría entenderse que la demora origina en intereses y recargos de aplazamiento y apremio, sin embargo el Reglamento de Recaudación no habla para nada del recargo por -- aplazamiento supuesto en el que solamente se produce en debengo del interés de demora y en cambio establece junto al recargo de apremio el citado recargo de prórroga.

Según esta interpretación, el recargo de prórroga carecería de base legal y de hecho en la primitiva relación del Reglamento General no se hablaba del recargo de prórroga sino que se llamaba recargo por mora al establecido en la misma cuantía del diez por ciento. Dicho recargo fue considerado ilegal por el Consejo de Estado, que aconsejó su redacción al interés legal del dinero "se plantea en el informe de la Dirección General de lo contencioso el tema de la legalidad del recargo del diez por ciento por mora. El Consejo de Estado hace suyas las razones argumentadas. El artículo 58 de la Ley General, autoriza a que los recargos se fijen reglamentariamente autorización que se una por el proyecto que se dictamina al regular el recargo de apremio. Pero la mora no es un aplazamiento ni una prórroga ni mucho menos un apremio, por ello el artículo 92 carece de base legal alguna. El artículo 58 declara incluido en su caso en la deuda tributaria el interés de demora que será el legal del dinero. Este sería el concepto en que podría -- exigirse en el supuesto de mora un interés legal, pero en ningún caso un recargo que carece de base legal para su fundamentación, -

por ser materia determinante de la formación de la deuda tributaria y reservada por ella a la regulación de la Ley conforme establece el artículo 10 de la mencionada Ley General. Recopilación de Doctrina Legal, página 407.

Tengase en cuenta que el actual recargo de prórroga no es sino una nueva forma del antiguo recargo de apremio reducido, la novedad introducida por el reglamento no supone una agravación de la situación del contribuyente, para el cual el pago del recargo de prórroga presenta ventajas con relación al antiguo recargo de apremio reducido y otras situaciones favorables de orden interno para la administración. -Haro Cremades, en conferencias sobre recaudación en periodo voluntario, página 81-.

Veamos por último el aplazamiento o fraccionamiento en el pago.

Ya aludimos al artículo 61-2 de la Ley General en que se hace referencia a ambos conceptos que se relacionan entre si como especie y género. El fraccionamiento es una modalidad del aplazamiento que se caracteriza por el hecho de que además de diferirse el momento del pago este se fracciona y divide en varias cantidades concediéndose un plazo distinto para cada una. El aplazamiento constituye una incidencia en el normal desarrollo del procedimiento de recaudación alterándose el mismo en cuanto al plazo o plazos en que ha de producirse el ingreso. Su fundamento reside en las dificultades de liquidez por parte del obligado para ingresar sin menoscabo de su patrimonio la prestación en el plazo ordinario. Aller, pone en relación el aplazamiento con el principio de correspondencia de la imposición en la capacidad económica del

sujeto pasivo. En conferencias sobre recaudación, página 52 y en su artículo Aplazamiento y Fraccionamiento del pago de las deudas tributarias.

"Están legitimados para pedir el aplazamiento las personas - que concretamente se hallen obligadas al pago", así lo señala el artículo 55 del Reglamento General de Recaudación. Como puede observarse, la legitimación para solicitar el aplazamiento es diferente de la legitimación para pagar ya que aquí no se plantea ninguna cuestión en relación a los terceros y además se refiere concretamente a los obligados al pago y no en abstracto a los obligados de que habla el capítulo 3 del Título Preliminar del propio Reglamento. "Solamente podrán pedirlo cuando la situación de su tesorería discrecionalmente apreciada por la Administración les impida efectuar el pago dentro del plazo de ingreso voluntario". Así lo dispone el artículo 55 del Reglamento.

En cuanto a las deudas aplazables debemos distinguir los su puestos en que concurren circunstancias excepcionales o razones - de interés público que discrecionalmente apreciará el Ministro de Hacienda, y que son aplazables en base a la decisión discrecional del mismo y de aquellos otros casos en que no concurren esas circunstancias excepcionales en que las deudas tributarias son aplazables según el artículo 54 del Reglamento con las siguientes excepciones:

a) Las deudas tributarias cuya exacción se realicen por medio de recibo patente o efectos timbrados.

b) Las deudas tributarias cuyo importe deban efectuar los -

sustitutos por retención.

En cuanto a las del apartado a), la explicación de su no -- aplazabilidad, residen en su pequeña cuantía y en las dificultades que se derivarían del aplazamiento en dichos casos. Respecto a -- las del apartado b), la razón es clara, se trata de casos en que el sustituto actúa de intermediario entre el contribuyente y la -- administración ingresando las cantidades retenidas al primero. No cabe hablar de dificultades de tesorería pues lo que ya se ha recaudado por el sustituto no debe aplazarse, lo contrario sería -- abusivo destacan con acierto, Aller, obra citada, página 54, y -- Praena en su artículo Aplazamiento y Fraccionamiento de Deudas Tributarias, página 145, en la misma obra titulada Conferencias sobre Recaudación.

La misma regla debería aplicarse en los supuestos de sustitución con repercusión, cuando esta repercusión se haya producido con anterioridad al pago, e incluso en los supuestos de repercusión sin sustitución, es decir en los de traslación jurídica de la cuota -así opina Aller, página 54, el cual señala como la resolución de 29 de Enero de 1.970, ha considerado aplazables las deudas en el Impuesto de Tráfico de Empresas y en el Impuesto de Lujos.

Tampoco son aplazables las deudas que hayan salido de la fase de periodo voluntario, y estén incursas en el procedimiento de -- apremio, como se deducen del artículo 55 del Reglamento.

Existen otras clases de deudas a las que en mi sentir tampoco deben aplicárseles el aplazamiento: Se trata de aquellas que se

recaudan a través del procedimiento de declaración y liquidación. Como sabemos el reglamento establece que el aplazamiento unicamente puede concederse liquidada que sea la deuda tributaria -artículo 52-1- y la Ley General Tributaria lo subordina a que se halle liquidada la deuda y notificadas las condiciones de pago -artículo 61-2-. Se excluye por tanto y no basta la simple operación mental de liquidación practicada por el propio obligado -autoliquidación- sino que es necesario un acto administrativo de liquidación notificado reglamentariamente al sujeto pasivo. Por todo ello estimamos que a esta categoría de deuda aunque no las excluya expresamente el artículo 54 no debe considerarse aplicable el aplazamiento.

La concesión del mismo, compete como vimos, al Ministro de Hacienda en los casos excepcionales y al Director General de Presupuestos y por Delegación del mismo a las Delegaciones de Hacienda en los supuestos normales -artículo 53-2 del Reglamento-. Su otorgamiento es una facultad discrecional, discrecionabilidad que no debemos confundir con arbitrariedad ni ausencia de control jurisdiccional como erróneamente estiman algunos autores, -así Aller, obra citada, página 53, dice que: "Puesto que los actos en cuestión son indudablemente sometibles al control de la jurisdicción económica administrativa ¿donde está entonces lo graciable y discrecional?". El proyecto de reglamento pretendía suprimir el control jurisdiccional sobre dichos actos. El Consejo de Estado, en su dictamen de 5 de Abril de 1.968, citado en recopilación de doctrina legal, página 106, aconsejó correctamente la supresión de la norma en cuestión.

En relación con la discrecionalidad, conviene distinguir dos fases: De una parte determinar el fundamento de la petición, y de otra la decisión sobre la misma. El reglamento se refiere a los dos supuestos. El artículo 55, subordina el aplazamiento a la situación de tesorería del obligado, situación apreciada discrecionalmente por la administración, y el artículo 53 dice que la administración otorgará el aplazamiento graciable y discrecionalmente.

Entendemos que las referencias que hace el artículo 55 a la discrecionalidad, se haya fuera de lugar, puesto que no se trata de una decisión sino de una mera comprobación de un hecho, constatación que de ninguna manera es libre ni depende de la voluntad discrecional de la administración: la carencia de liquidez por parte del obligado, existirá o no con absoluta independencia de la voluntad de la administración, la cual únicamente podrá apreciar tal circunstancia. Se trata de uno de los conceptos jurídicos indeterminados.

En cuanto a la decisión sobre el aplazamiento, esta si que constituye una facultad discrecional, aunque sometida a los principios que limitan el ejercicio de las potestades discrecionales, de manera que para los supuestos normales, la concesión del aplazamiento debería asimilarse más a una decisión reglada que a una manifestación discrecional.

3 - La consignación.

Como subrogados en el pago -utilizando la terminología de Beltran de Heredia, obra citada, página 358- podemos englobar a -

la dación en pago la consignación y la imputación.

La consignación es regulada en el artículo 63 de la Ley General Tributaria que establece lo siguiente: "Los sujetos pasivos podrán consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso las costas reglamentariamente debengadas en la Central de la Caja General de Depósitos o en alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentaria determinen".

Por su parte el Reglamento General de Recaudación trata de adaptarse en su regulación a la contenida en el Código Civil, más se trata de dos instituciones profundamente separadas entre si por el diferente ámbito en que se insertan, aunque por supuesto tengan semejanzas formales. La diferencia radical reside en el carácter procedimental. La consignación y sus efectos se desarrollan dentro de una serie de actos integradores de un procedimiento, mientras que en el Código Civil lo constituyen los efectos liberatorios de la misma.

Siguiendo el artículo 51 del Reglamento, podemos distinguir los siguientes aspectos:

A) Legitimación para consignar. Están legitimados para consignar unicamente los sujetos pasivos.

Según esta dicción del Reglamento se llegaría a la absurda conclusión de que los responsables no pueden efectuar la consignación. Esta interpretación por ilógica y contradictoria con otros aspectos del propio Reglamento Tributario, debe se tajantemente rechazada. En la consignación deben estar legitimados todas aquellas

personas que lo estén para intervenir en el procedimiento en el -
que se produce la misma . Desafortunadamente el defecto de técnica tanto del Reglamento como de la Ley es totalmente censurable -
e injustificable. Como señala Cortés, -obra citada, página 536- -
"para evitar el absurdo a que conduciría una rígida interpretación literal del artículo 63 será necesario entender que la posibilidad de consignar el importe de la prestación tributaria se extiende a todos los obligados tributarios".

B) Organo ante quien se efectua. Según indican tanto la Ley como el Reglamento ha de efectuarse en la Central de la Caja General de Depósitos o en alguna de sus Sucursales. El depósito en la Caja General, organo de la propia Administración Financiera, refleja claramente el privilegio de ejecutoriedad de los actos administrativos.

C) Supuestos en que es admisible. La consignación es admisible en aquellos casos en que el pago directamente al acreedor no es -
posible o bien cuando se rehusa sin razón a admitir dicho pago. -
El artículo 51 del Reglamento se refiere a la "posibilidad de efectuar la consignación con efecto de pago cuando el organo de recaudación competente no haya admitido indebidamente el pago ofrecido o no pueda admitirlo por causa de fuerza mayor". Este supuesto es análogo al del artículo 1.178 del Código Civil, aunque aquí solamente se habla de rechazo o imposibilidad de recibir el pago -- por parte del organo competente.

Existen otros supuestos en que la consignación no se realiza con la intención de pagar sino con la finalidad de asegurar ante la Administración una deuda litigiosa. Se trata de los supues-

tos indicados en el artículo 51, apartado a, es decir de la consignación, "con efectos suspensivos de la ejecutoriedad del acto impugnado cuando se interpongan reclamaciones o recursos de conformidad con lo dispuesto en este Reglamento".

La consignación se enmarca aquí dentro del privilegio del "solve et repete", peculiar en las reclamaciones contra los actos administrativos cuya ejecutoriedad no queda interrumpida por la interposición de recursos. . Que la consignación tiene una función de garantía y no directamente de pago queda demostrado por el hecho de que es sustituible por un aval solidario de Banco o Caja de Ahorros -artículo 190 del Reglamento General-.

D) Efectos de la consignación y requisitos. La consignación produce efectos suspensivos desde la fecha en que se haga si a la Administración consta la certeza de la causa que la determine o se justificase esta, pero no producirá efectos liberatorios sino desde el momento en que acompañando el resguardo correspondiente se participe al organo recaudador y se haga la oportuna aplicación como ingreso en el Tesoro -artículo 51.2-.

Los efectos se producen en distinto momento y con diferentes requisitos: Los suspensivos cuando se constate por la Administración por si misma o mediante prueba del interesado la certeza de la causa; los liberatorios requerirán la oportuna aplicación como ingreso en el Tesoro. Como apunta Rossy en Procedimientos Recaudatorios, página 297, "el efecto liberatorio en este caso como en todos queda diferido hasta que ordenada la suelta del depósito y entregado su importe al cajero o recaudador se aplique el pago de la deuda respectiva y se expidan o se requisite el documento libe

ratorio que ha de entregarse al consignador que será alguno de -- los que ennumera el artículo 32".

Se observa en esta normativa un notable paralelismo con el Código Civil -artículo 1.180- según el cual no producirá un pleno efecto liberatorio hasta el momento en que es aceptada por el acreedor o ha recaído declaración judicial de que esta bien hecha. El Reglamento va más lejos que el Código Civil puesto que la constatación de la corrección produce efectos meramente suspensivos; parece así mismo identificar pago con satisfacción concreta del --- acreedor, lo que parece en cierto modo contradictorio puesto que el objeto de la consignación es precisamente salvaguardar el interés del deudor al cumplimiento en los supuestos en que la satisfacción puntual del interés del acreedor es independiente de la voluntad del obligado. Si lo que se pretendía con esta norma era supeditar el efecto liberatorio a la comprobación de la consignación, lo correcto hubiera sido declarar que el efecto no se produce sino cuando la consignación es suficiente, pero con efectos a contar desde el momento de la misma.

En el Código Civil, los efectos liberatorios quedan subordinados a la aceptación por el acreedor o a la homologación por parte de la autoridad judicial; si lo que pretende el Reglamento es trasladar dicha norma al campo tributario, habrá de hacerlo con todas sus consecuencias, es decir entendiendo que mientras que el acreedor no hubiese aceptado la consignación o no hubiese recaído declaración judicial de que está bien hecha, podrá el deudor retirar la cosa o cantidad consignada dejando subsistente la obligación -artículo 1.180, párrafo 2º del Código Civil-. Esto es evidentemente inaplicable a la consignación de la prestación tributa

ria la cual no puede ser retirada por el consignante una vez realizada.

4 - La imputación de pagos.

Se regula en el artículo 62 de la Ley General Tributaria -- que dice: "Las deudas tributarias se presumen autónomas".

Con ello parece aludirse -señalan las Notas de Derecho Financiero, tomo I, volumen III, página 72- a que "no existe una única relación obligatoria entre el deudor y la Hacienda Pública por todas las deudas tributarias no pagadas, sino que cada presupuesto de hecho origina una deuda distinta y autónoma de las otras -- aunque sea el mismo sujeto". "En este sentido -continúan diciendo las Notas- la dicción de este artículo no parece muy correcta. En realidad las deudas tributarias no se presumen autónomas: Son - - autónomas". Aparte de las incorrecciones en que incurre la redacción de este precepto, debemos apuntar en la misma línea -que la sostenida por las Notas la posición de Díez Picazo -obra citada, página 474- según el cual "en torno a cada tributo se crea una relación jurídica entre cada contribuyente y la Hacienda". Igualmente Cortés Domínguez, -obra citada, página 565- observa "que cuando se dice que las deudas tributarias se presumen autónomas en realidad lo que quiere decirse es que son independientes unas de otras. No se trata de una presunción sino de una definición legal".

El apartado 2º del artículo 62 dispone: "Que en los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo sujeto pasivo y no pudieren satisfacerse totalmente, la Administración salvo lo dispuesto en el apartado siguiente aplicará el

pago al crédito más antiguo determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

El apartado 3º del mismo precepto determina que cuando las deudas acumuladas correspondan a la Hacienda Pública y a otras Entidades, tendrán en general preferencia para su cobro las primeras.

En cuanto al apartado 4º, dispone que el cobro de un crédito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Hacienda Pública a percibir las anteriores en descubierto. Este apartado no se refiere a una cuestión concreta de imputación de pagos por lo que no se comprende la razón de que forma parte del artículo 62.

"Si comparamos el apartado 4º -como dicen las Notas, páginas 73- con el párrafo 2º del artículo 1.110 del Código Civil "El recibo del último plazo de un débito cuando el acreedor tampoco hiciese reservas, extinguirá la obligación en cuanto a los plazos anteriores", podemos darnos cuenta de que la única innovación que este artículo supone frente a la regulación de las obligaciones en general, consiste en eximir a la Hacienda del deber de expresar reservas en cuanto a la subsistencia de los anteriores débitos. Esta norma no tiene fácil explicación ya que dados los términos en que el precepto está redactado no parece que se refiera a obligaciones con pagos fraccionados -supuesto contemplado por el artículo 110 del Código Civil-. Y si se refiere a obligaciones distintas, la norma parece innecesaria. Posiblemente el legislador pensaba en los impuestos periódicos e insertó este artículo para evitar que el pago realizado en un período pudiera servir de prueba de pago en los anteriores" terminan diciendo las Notas.

El Reglamento de Recaudación ha corregido en cuanto este -- apartado 4º el error de sistemática de la Ley General, colocando la norma que acabamos de citar bajo el epígrafe más correcto de "eficacia extintiva del pago" -artículo 48-, excluyéndolo de las normas atinentes a la imputación. Esta norma constituye una mera aplicación de la regla anterior sobre la autonomía de las reglas tributarias.

La doctrina - en las obras citadas de Díez Picazo, página 475 y Cortés Domínguez, página 533- ha señalado que el apartado 3º del artículo 62 contiene una norma relativa a la prelación de créditos en lugar de una norma referente a la imputación de pagos.

La imputación puede ser examinada desde dos puntos de vista: La libremente realizada por el deudor y la verificada por la Administración aplicando las reglas establecidas en la Ley General y en el Reglamento de Recaudación.

A - Imputación libre realizada por el deudor.

La Ley General Tributaria, no regula de manera expresa los supuestos de imputación libre, sino que se limita a establecer -- las reglas para la imputación por parte de la Administración.

El Reglamento General sigue la línea opuesta, estableciendo: "El deudor de varias deudas podrá en período voluntario imputar el pago a aquella o aquellas que libremente determine" -artículo 49.2-. Como se observa existe un notable paralelismo entre la redacción de este precepto y el primer párrafo del artículo 1.162, pero limitando la regla de la libre imputación de pagos que constituye el principio general en esta materia en Derecho Civil a la -

fase de periodo voluntario.

La cuestión que se suscita es la de determinar que ocurre - en el caso de que existan varias deudas, unas en periodo voluntario y otras en ejecución forzosa. En estos casos, la pregunta inmediata es la de si existe libertad de imputación. Según el artículo 49.2 del Reglamento, la respuesta debe ser negativa. "En estos casos no procede la libre imputación por parte del deudor el cual no podrá extinguir las deudas que se hallan en periodo voluntario sino después de haber satisfecho las que se encuentran en vía de apremio", así lo estima Rossy, obra citada, página 279.

Breves indicaciones hemos de hacer en torno a este artículo 49.2: a.- Que el citado precepto establece una norma diferenciada sensiblemente en la práctica de la vigente en las relaciones entre particulares e incluso de la existente con anterioridad en las relaciones entre Administración y contribuyentes. Como señala Rossy, "el Reglamento ha ido más allá que la Ley, cercena injustamente un derecho de todo deudor que se remonta al Digesto y vuelve al criterio retrógrado que derogó la Real Orden de Gamazo de 1.883. Le suprime al deudor el derecho a imputar deuda apremiada y se lo atribuye a la Administración que solo puede imputar pagos legalmente cuando no lo haga el deudor" -obra citada, página 279-.

b.- La regla interpretada como dispone el Reglamento, puede suponer serios inconvenientes para el contribuyente el cual en alguna ocasión podrá encontrarse en la imposibilidad de evitar mediante el oportuno pago que una deuda pase al procedimiento de apremio con el consiguiente recargo por verse obligado a afectar la cantidad disponible para el pago a otra deuda que ya se encuentra en ejecu-

ción forzosa.

c.- La observación más importante reside en que la interpretación que estamos recogiendo, se encuentra en flagrante contradicción -- con otros preceptos recogidos en el propio Reglamento General y - en la Ley, así con el artículo 48.2 del Reglamento que admite la posibilidad de un pago de vencimiento posterior a otros anteriores en descubierto, por su parte también existe oposición con el principio que anima a la Ley General Tributaria; aunque esta guarda silencio sobre el tema y únicamente se preocupa de la imputación reglada, hay que estimar siguiendo a Díez Picazo -obra citada, página 476- "que fuera de los supuestos específicos del artículo 62.3 son aplicables las reglas de imputación establecidas - en el Código Civil". Por tanto lo dispuesto en la Ley General interpretada a sensu contrario no puede ser contradicho por una norma de rango inferior como es el Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 49.2 debe considerarse ilegal al menos siempre que se lo interprete en el sentido de que el pago se imputará a las deudas apremiadas con preferencia a las que se encuentran en periodo de pago voluntario aún contra la voluntad de quien realiza el pago.

B - Imputación reglada.

El presupuesto para que se produzca la imputación reglada, es que existe una pluralidad de deudas tributarias acumuladas en un procedimiento de ejecución forzosa, y no pueden ser todas ellas satisfechas adecuadamente, por tanto es preciso que todas las deudas en vía de apremio se hallan acumuladas en un solo procedimiento. Este tipo de imputación está regulado en los artículos 62.2 -

de la Ley General Tributaria y 49.3 del Reglamento.

También aquí se observa que las diferencias existentes entre las instituciones tributarias y las del Código Civil. Según este último, -artículos 1.173 y 1.174, se presupone la existencia de varias deudas entre un mismo acreedor y un mismo deudor, por el contrario en Derecho Tributario puede darse la existencia de varias deudas a favor de un mismo acreedor y a cargo de un mismo deudor, y aún hallándose todas en apremio no da lugar a la aplicación de las reglas específicas de la imputación; así sucederá siempre que al encontrarse las diversas deudas en recaudación en diferentes zonas no se produzca la acumulación de los expedientes relativos a cada una de ellas. Lo decisivo para que se apliquen las reglas de imputación no es tanto la existencia de una pluralidad de créditos y deudas con los mismos sujetos cuanto la existencia de varias deudas reunidas en un mismo procedimiento.

El elemento necesario también para la imputación -que no pudiera satisfacerse totalmente las deudas acumuladas - presenta mayores problemas de interpretación. El requisito en cuestión, aparece como algo evidente: Precisamente porque no pueden pagarse todas las deudas es por lo que se hace necesaria la imputación. Sin embargo si se examina ese requisito más detenidamente la cuestión no -- presenta perfiles tan claros; así el caso de que en un expediente con varias deudas acumuladas el sujeto pasivo intenta efectuar el pago en metálico de una de las deudas en cuyo cumplimiento se halla particularmente interesado sin que la cantidad que ofrece en pago alcance a cubrir más que dicha deuda pero hallándose las demás debidamente aseguradas mediante el embargo de bienes en cuantía suficiente para cada una de ellas. ¿Puede en este caso el sujeto -

pasivo imputar el pago en metálico libremente o por el contrario__ será la Administración quien habrá de imputar el pago de acuerdo__ con las reglas del artículo 49 del Reglamento?. Aunque la solu- - ción no es clara parece que estando salvaguardado el interés al co- bro de todas ellas el sujeto pasivo goza de libertad para extin-- guir aquellas que prefiere.

C - Reglas de imputación.

El orden en que ha de aplicarse el pago es el establecido - en las dos reglas siguientes: Primera; "cuando las deudas proceden unas de tributos a la Hacienda Pública y otras de tributos a fa-- vor de otras entidades se aplicará el pago necesariamente a las - primeras salvo lo dispuesto en los artículos 71,73 y 76 de la Ley General Tributaria" -artículo 62.3 de la Ley General Tributaria y 49.4 del Reglamento General-.

Algunos autores han indicado que esta regla establece una - preferencia de cobro a favor de la Administración Estatal, pero - no una autentica regla de imputación, por lo que su encuadramien- to idóneo hubiese sido dentro de las garantías del crédito tribu- tario. Esta indicación parece correcta, pues la regla en cuestión tiene como presupuesto no la existencia de varias deudas entre -- los mismos sujetos sino a favor de diferentes sujetos. No obstan- te hay que tener en cuenta la diferencia de regulación existente__ entre el Código Civil y el ordenamiento tributario; así mismo he- mos de indicar como en la generalidad de los casos la existencia__ de varios créditos a favor de entidades diferentes aunque se en-- cuentren en apremio ante un mismo recaudador no da lugar a la acu- mulación de expedientes -artículo 173 del Reglamento General- con

lo cual no se produce el presupuesto para la aplicación de la regla del artículo 49.4. Unicamente cuando se trate de deudas a cobrar por recibo se seguirá un solo procedimiento si los créditos a favor de entidades u organismos están integrados en el recibo estatal -regla 112.2 de la Instrucción General de Recaudación-. El único supuesto de aplicación del artículo 49.4, es el de la concurrencia en un mismo impuesto junto a la cuota del Tesoro de recargos a tributos a favor de otras entidades englobadas en un mismo recibo.

Segunda: "Cuando las deudas sean todas estatales o bien - cuando sean todas no estatales, la Administración aplicará el pago al crédito más antiguo determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible". -artículo 62.2 de la Ley General y 49.3 del Reglamento-.

Conviene señalar como el hecho de la graduación de los créditos en orden a la imputación de pagos no se hace como en el Código Civil sobre la base del interés específico del deudor -artículo 1.174 del Código Civil-, sino sobre el criterio de la antigüedad, Rossy, en su obra Procedimiento Recaudatorio, página 281 y 282, sostiene que "el mencionado criterio del artículo 1174 era invocable directamente con anterioridad a la Ley General Tributaria y con posterioridad solamente con carácter subsidiario".

Así mismo conviene resaltar como según la Ley General y el Reglamento la antigüedad del crédito es referida al momento de la exigibilidad no al de la realización del hecho imponible. Como ha observado Cortés Dominguez -obra citada, páginas 538 y 539- "el criterio es significativo porque de manifiesto la irrelevancia --

práctica del debate sobre el nacimiento de la obligación tributaria. Ni siquiera para determinar la antigüedad del crédito es operante el momento del nacimiento, lo que importa es la exigibilidad".

Podría plantearse el problema de determinar con lo dispuesto en el artículo 126.1 de la Ley General se produce en el momento de la notificación individual o colectiva de la liquidación. De acuerdo con esto en los supuestos en que el tributo se recauda mediante el procedimiento de la declaración liquidación, la exigibilidad deber ser referida no al momento en que se cumple el plazo para presentar esta declaración liquidación sino al momento en -- que se comunica la liquidación girada en ausencia de la autoliquidación o corrigiendo la misma.

5 - Prueba del pago.

La prueba del pago recae sobre el deudor -artículo 1.214 del Código Civil-; para ello se valdrá normalmente del documento expedido por el acreedor donde se declare que el pago ha sido realizado y normalmente a través del recibo de la contribución o carta de pago debidamente diligenciada.

3.1.3.7.- EFECTOS DEL PAGO.

El artículo 48 del Reglamento establece: "El pago realizado con los requisitos exigidos en este Reglamento, extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables".

La redacción del precepto es bastante incorrecta puesto que habla de deudor y demás responsables, cuando por coherencia con -

la terminología establecida por el propio Reglamento -Título preliminar; Capítulo III- debería hablar de obligados tributarios o si se quiere de sujetos pasivos y demás obligados tributarios. De cualquier manera la declaración del Reglamento de Recaudación no parece obvia según Cesar Aller, obra citada, página 346 no obstante -- tiene un alcance que a primera vista pudiera pasar inadvertido. Si el deudor y demás responsables quedan plenamente liberados de la deuda cuando esta es paga con todos los requisitos reglamentarios, quiere decirse que en ningún caso se puede exigir una posible liquidación duplicada y el recaudador o el organo recaudatorio ante la exhibición del documento acreditativo del pago y comprobada la coincidencia del concepto tributario y del periodo debe tomar las medidas necesarias y no proseguir la acción recaudatoria en tanto se acuerde la baja de la liquidación arrónea.

En relación a la eficacia extintiva atribuida por el Reglamento, es necesario advertir que efectivamente el pago extingue el deber de prestación o la deuda tributaria, pero unicamente tal como este deber se halla constituido en la fase de recaudación. Es solamente con este carácter limitado como se producen los efectos liberatorios. Tengase en cuenta que por una parte que aunque el pago extinga el deber de prestación no libera totalmente el sujeto pasivo o a los restantes sujetos del sometimiento a la potestad de la Administración titular de la función tributaria, la cual continua investida de facultades como las de comprobación, revisión, -- etc. Por otro lado es necesario tener en cuenta que el cumplir con los requisitos exigidos en el procedimiento de recaudación no significa cumplir correctamente la prestación tributaria; puede el sujeto pasivo tener una conducta correcta en la fase de recaudación y haber infringido el Reglamento en la fase liquidatoria en los casos

en que esta última es presupuesto de la recaudatoria. No debemos_ olvidar que la recaudación constituye meramente una fase del pro- cedimiento de aplicación del tributo, y el pago hecho en periodo vo- luntario produce el puro efecto de impedir el acceso a la vía de_ apremio.

En cuanto a los efectos de la falta de pago, se refiere a - ellos el artículo 80 del Reglamento. "La falta de pago en los pla- zos y con los requisitos exigidos en este Reglamento, motivará la apertura del procedimiento recaudatorio por la vía de apremio, -- que la Administración dirigirá contra los que resulten obligados_ al pago según los artículos 8º y siguientes; la deuda principal se incrementará con el recargo de apremio y costas que en cada caso_ sean exigibles conforme a lo dispuesto en este Reglamento".

En realidad no en todos los casos de falta de pago se abre_ la fase de ejecución forzosa; como ya vimos en su momento en los_ casos en que la prestación tributaria se hace efectiva a través del procedimiento de autoliquidación, la falta de pago da lugar a la_ práctica de una liquidación por parte de la Administración con -- aplicación de las sanciones correspondientes si proceden, y unica_ mente la deuda resultante de esta liquidación será ejecutable en_ apremio. El artículo 50 tiene en consideración el procedimiento - típico olvidando que junto al mismo existen otros que no pueden - ser marginados en un Reglamento General como es el de Recaudación.

La falta de pago después de agotada la vía de apremio, moti- vará la declaración de insolvencia al deudor y en su caso la deri- vación de la acción administrativa contra los responsables subsi- diarios -artículo 50.3 del Reglamento-.

3.1.3.8.- CONCLUSIONES GENERALES.

Hechas todas estas consideraciones sobre el pago podemos deducir a los efectos de nuestro estudio las siguientes conclusiones generales.

PRIMERA.- La mención que contiene el artículo 57 de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa al pago o consignación debemos entenderla como referida a la normativa contenida en el ordenamiento tributario, puesto que el asunto gira en torno a exacciones de esa índole.

SEGUNDA.- La regulación contenida en la Ley General Tributaria como en el Reglamento General de Recaudación dictado en desarrollo de aquella, no solamente son insuficientes sino que en muchos puntos presenta auténticas contradicciones entre sí.

TERCERA.- Que las referencias contenidas tanto en la Ley como en el Reglamento y alusivas a la normativa civilista, no solamente no introducen una regulación más acabada del tema sino que inducen a la confusión de la coexistencia simultánea de dos ordenes jurídicos diferentes.

CUARTA.- Que tratándose de instituciones diversas las contenidas en el Código Civil y las integradas en el ordenamiento tributario, no es posible una asimilación absoluta entre las disposiciones de aquel y de este.

QUINTA.- Como consecuencia de los principios diferentes que inspiran los ordenamientos civil y tributario -que no impide

la aplicación subsidiaria de aquel como dispone la Ley General -- Tributaria- el pago a los efectos de nuestro estudio ha de ser ob_jeto de una regulación autónoma propia y específica, sin las continuas remisiones que por las deficiencias anteriormente apunta-- das, realizan la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

3.2 - EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Una vez analizado el pago, hay que referirse al segundo de_ los elementos integrantes del principio. Nos referimos al recurso o reclamación contencioso administrativo.

Omitimos toda referencia a la reclamación económico adminis_ trativa por entender que el principio que estamos analizando se - contiene propiamente en una Ley Jurisdiccional, que es la Ley de_ la Jurisdicción Contencioso Administrativa, aunque en la gran mayo_ ría de los supuestos económicos administrativos, se han exigido - el previo pago a los efectos de la interposición de dichas recla_ maciones.

En todo estado de derecho, los actos de la Administación su_ jetos al derecho administrativo que realiza ejerciendo el poder - que lleva consigo, no solamente han de ser revisables ante la Ad_ ministración misma por la vía de los recursos jerarquicos, sino - que es necesario conceder a los particulares en garantía de sus - derechos la posibilidad de una fiscalización jurisdiccional a car_ go de organos de la jurisdicción. El medio para obtenerla es el _ llamado recurso contencioso administrativo, regulado en la Ley ci_ tada de 1.956.

El estudio de esta materia debe realizarse dentro del proceso tributario puesto que el recurso contencioso administrativo gira sobre materias tributarias a través de una serie de momentos que constituyen un auténtico proceso.

3.2.1.- EL PROCESO TRIBUTARIO.

El proceso ha sido configurado por el Profesor Guasp, como -- "el instrumento de satisfacción de pretensiones" -Derecho Procesal Civil, Tercera Edición, tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968, página 16-. Esta fórmula debe entenderse en los dos elementos fundamentales que comprende el de satisfacción y el de pretensión, en un sentido rigurosamente jurídico y no psicológico. La satisfacción en sentido jurídico supone no dar siempre la razón al reclamante sino de recoger, examinar y decidir por el poder público sobre su queja actuándole o denegando su actuación según parezca o no fundada. La pretensión ha de concebirse así mismo en sentido jurídico, no como una queja cualquiera sino determinada como una reclamación formalmente dirigida por un miembro de la comunidad frente a otro ante el órgano público específicamente instituido para satisfacerla.

Derivan de esta concesión procesal los tres postulados fundamentales de toda ordenación del proceso: Todo proceso, exige una pretensión; toda pretensión lleva consigo un proceso; ningún proceso puede ser mayor, menor o distinto que la correspondiente pretensión.

El proceso tributario, es por tanto aquel instrumento que trata de satisfacer las pretensiones de naturaleza fiscal o tributaria.

Con razón encuadra el citado Profesor -página 27-, el proceso tributario dentro del proceso administrativo como una variante del mismo, puesto que dicho proceso se rige en nuestro derecho por los mismos principios y normas que cualesquiera pretensiones de los administrados frente a la actividad de la Administración, es decir, por los principios generales del derecho procesal administrativo, y más concretamente por la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 27 de Diciembre de 1.956, con las reformas introducidas por la Ley de 17 de Marzo de 1.973. No obstante esta reconducción a los principios generales, existen ciertas cuestiones específicas como el principio solve et repete, que son objeto de estudio en esta tesis.

El proceso tributario, ha sido configurado por la doctrina -diferenciando el proceso administrativo de las demás clases de proceso por el fundamento jurídico material de las pretensiones actuadas en el mismo, dándose así una correlación entre normas sustantivas y proceso: A las normas jurídico administrativas corresponde -un proceso propio; el proceso administrativo, que recibe el nombre en nuestro país de contencioso administrativo. Esa correlación entre derecho material y proceso se rompe en cuanto se aborda el proceso tributario. Como señalan las Notas de Sainz de Bujanda -tomo I, volumen III, página 452-, "tal correlación se rompe en cuanto se aborda el proceso tributario". "En efecto, las pretensiones basadas en normas de derecho tributario son actuadas en nuestro derecho en el seno del proceso administrativo, esto es ante la jurisdicción contencioso administrativa, lo que significa que no existe lege data en derecho español un proceso tributario específico. Problema distinto es -continúan diciendo las Notas- que lege ferenda y recogiendo la experiencia de otros países, sea conveniente o no,

la instauración en nuestro ordenamiento de un contencioso tributario que atienda a las indudables especialidades de la materia tributaria".

La diferencia pues entre el proceso tributario y el administrativo no reside en el diferente régimen jurídico de ambos sino únicamente por la naturaleza material de las pretensiones en que se basa.

Las calses de proceso tributario son las mismas que las de proceso administrativo, existe un proceso ordinario y unos procesos especiales. Como señala Fenech, en su obra Derecho Procesal Tributario OCosch, Barcelona 1.949, tomo I, página 76- "el derecho procesal tributario tiene como objeto de su estudio la actividad jurisdiccional de la rama especializada tributaria, de los procesos mediante los cuales se lleva a cabo esta actividad y de los procedimientos que los regulan". Como este mismo autor ponía de relieve, en el campo del derecho procesal tributario. "la selección misma de las materias que debe comprender su estudio, constituye de por si un problema de gran trascendencia, porque califica previamente el carácter de las instituciones que han de ser objeto de su tratamiento" -obra citada, página 77-.

Afortunadamente la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, reiteradamente citada, ha venido a clarificar notablemente, toda la cuestión problemática que apuntaba el citado procesalista.

Siguiendo el esquema establecido magistralmente por el Profesor Guasp, en el análisis de cualquier institución procesal, hay que tener en cuenta los sujetos, al objeto y la actividad. Inicie-

mos por tanto nuestro estudio en el primero de los aspectos contemplados.

3.2.2.- LOS SUJETOS.

El concepto de organo, corresponde a la teoría general del derecho. No es exclusivo del derecho procesal ni tampoco del derecho administrativo, aún cuando sean los cultivadores de esta última disciplina los que más han contribuido últimamente a la depuración del mismo. Por tanto ha de partirse del concepto general de organo para después referirse al organo jurisdiccional, más concretamente al organo de la jurisdicción contencioso administrativa. El organo puede ser considerado desde dos puntos de vista:

Desde una perspectiva abstracta, el organo se nos presenta como un conjunto de competencias y medios personales y materiales ordenados para realizar determinadas funciones: desde un prisma concreto, aparece como la persona física en la que se personifica aquel conjunto de competencias atribuciones y funciones que constituyen la concepción abstracta.

De este modo surge la distinción entre dos conceptos: Organo en sentido estricto-concepto abstracto- y titular del organo -funcionario-.

Ahora bien, para que pueda calificarse de jurisdiccional a un organo del Estado, de acuerdo con la naturaleza de su función estatal, es necesario que ocupe una posición de independencia que es esencial a aquella sobre todo cuando las pretensiones cuyo examen y decisión se las confía, se deducen por o frente al Estado. En --

efecto: Es estado de derecho, es uno de los misterios de la ciencia positiva, representa en la ciencia del derecho y del estado, lo que representa en la teología el misterio del Dios-Hombre -Legal-Lacambra-, en su obra Introducción a la Teoría del Estado Nacional Sindicalista, capítulo El Estado de Derecho, Barcelona - - 1.940, página 13-, tan inexplicable es a primera vista es que - - Dios creador del hombre pueda someterse a las leyes de la naturaleza humana, como que el Estado creador del derecho, pueda someterse a las leyes por él creadas. Pues bien, así como la teología acude a un dogma para explicar el misterio de Cristo, también la ciencia política liberal acuñó su dogma para explicar el misterio del estado de derecho. Dios es uno - nos dirá la teología- para tres personas distintas. El Estado es uno -nos dirá la ciencia política-, pero tres poderes distintos. Cualquiera que sea el destino del liberalismo y valor actual es imprescindible reconocer la vigencia de una serie de postulados que son esenciales en el cuadro de garantías de un hombre libre -Garrido, Falla en su artículo La Administración y la Ley, Revista de la Administración Pública n°. 6, página 129 y 142-.

Uno de los postulados esenciales, no es otro que aquel que afirma con carácter esencial, que cuando se deduce una pretensión fundada en el ordenamiento jurídico, el organo estatal encargado de decidirla sea independiente de la persona que deduce la pretensión y de aquella frente a la que la pretensión se deduce. Repugna la justicia que una misma persona sea juez y parte; pues bien, cuando el Estado, sujeto de derecho deduce una pretensión, o es sujeto pasivo de una pretensión deducida por persona distante, el organo que decide acerca de la pretensión será también un organo del estado. Pero para que sea propiamente jurisdiccional para que

pueda realmente hablarse de una pretensión frente a otro es esencial que el organo jurisdicente no sea legislativo ni Administración. No importa que desde el punto de vista orgánico estructural, este encuadrado en la organización administrativa o legislativa - o que realice también funciones de otro tipo, lo esencial es que goce de independencia, que sea realmente un tercero imparcial respecto de aquel otro organo del Estado, que en nombre de este es parte en el proceso.

3.2.2.1.- ORGANO JURISDICCIONAL.

Será organo jurisdiccional por tanto el organo del Estado - al que se le confía la función jurisdiccional, o dicho de otro modo la función de satisfacción de pretensiones, y organo de la jurisdicción administrativa aquel al que se confía la satisfacción de las pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo.

Los organos jurisdiccionales, pueden ser clasificados en unipersonales y colegiados.

Los organos jurisdiccionales del proceso tributario, son -- los organos de la jurisdicción contencioso administrativa; la ley de la Jurisdicción en su artículo 7º, los enumera de la siguiente forma: Por un lado las Salas de lo Contencioso Administrativo de las Audiencias Territoriales, y las del Tribunal Supremo, así como la de Revisión entre los organos.

La delimitación de la esfera de competencia entre los organos territoriales, se ha venido haciendo por el criterio simplis-

ta del ámbito territorial o nacional de la competencia del organo administrativo autor del acto que debe lugar al proceso administrativo. Hata que por Ley de 17 de Marzo de 1.973, se quiebra este - criterio tradicional, y por Decreto Ley 1, de 4 de Enero de 1.977, se crea la Audiencia Nacional, atribuyendo a su Sala de lo Contencioso Administrativo el conocimiento de las pretensiones deducidas en relación con los actos de los organos de la Administración Pública cuya competencia se extienda a todo el territorio nacional con las excepciones que se establecen.

Después del Decreto Ley de 4 de Enero de 1.977, los organos de la jurisdicción contencioso administrativa son los siguientes:

Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

Desde que la Ley de 5 de Abril de 1.904, separó el Consejo de Estado la jurisdicción contencioso administrativa, ha sido - - ejercida ininterrumpidamente por una o dos Salas del Tribunal Supremo, si bien en su composición se siguió el principio mixto.

En virtud de la Ley de 1.904, por Real Decreto de 8 de Mayo del mismo año, se creó la Sala de lo Contencioso Administrativo - del Tribunal Supremo, y por Real Decreto de 27 de Septiembre de - 1.920 se creó una segunda Sala. Un Real Decreto de 30 de Junio de 1.924, la suprimió, pero el Decreto de 6 de Mayo de 1.931, la restableció -Sala 4ª-. Suprimida la jurisdicción contencioso administrativa por la Ley de 27 de Agosto de 1.938, se reorganizó el Tribunal Supremo, estimando que la Sala 3ª, debía limitarse a conocer de los recursos contra las decisiones de los Tribunales Provinciales.

Al restablecerse la jurisdicción por Ley de 18 de Marzo de 1.944, se dispuso en su artículo 8º, la creación de una nueva Sala de lo Contencioso Administrativo, con la denominación de Sala 4º de dicho Tribunal, se compartirá con la 3º el conocimiento y resolución de los asuntos atribuidos a la competencia de aquella jurisdicción.

La Ley de Jurisdicción de 1.956, ha respetado la legislación anterior y en su artículo 13 dispone: "En el Tribunal Supremo existirán las Salas de lo Contencioso Administrativo que determinen las disposiciones organicas del mismo y las dictadas en ejecución de la presente Ley". Pero la disposición adicional 1º, autoriza al Gobierno para crear una nueva Sala lo que se realizó -- por Decreto de 14 de Junio de 1.967, que se denominará Sala 5º.

Existe también una Sala Especial de Revisión, regulada en los artículos 17 y 18 de la Ley Jurisdiccional.

La novedad más importante la constituye la creación por Decreto Ley de 4 de Enero de 1.977 de la Audiencia Nacional, que está constituida por una Sala de lo Penal y otra de lo Contencioso Administrativo. Esta Sala extiende su competencia a todo el territorio nacional, y supuso al atribuirse a la misma el conocimiento de procesos que se venían tramitando ante alguna de las salas de lo contencioso administrativo una auténtica crisis procesal, en cuanto que todos los procesos en tramitación ante el Tribunal Supremo que en virtud del citado Decreto deben ser conocidos por la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, pasaban a esta -- salvo que el día 15 de Febrero de 1.977, se hallaren enteramente tramitados y estuviesen señalados o solo pendieren de serlo para la vista, conclusiones o fallo --disposicion tansitoria 3º del ci-

tado Decreto Ley-. De cualquier forma, no tenemos noticia de que se hayan tramitado recursos tributarios ante dicha Audiencia Nacional.

Además de las Salas del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, existen las Salas de lo Contencioso Administrativo de las Audiencias Territoriales. El artículo 9, de la Ley de Jurisdicción dispone que en cada Audiencia Territorial, existirá una Sala de lo Contencioso Administrativo; por tanto se establece como principio general la vinculación de las salas de lo contencioso administrativo a las audiencias territoriales, en las cuales se señalan las correspondientes salas.

Ahora bien se permite en algunos casos la existencia de una audiencia territorial de más de una sala de lo contencioso, cuando el número de asuntos procedentes de una determinada provincia lo requiera -artículo 9, párrafo 2-, En estos casos la nueva sala puede no tener su sede en la capital en que radique la audiencia territorial, ni su jurisdicción extenderse a todo el territorio de aquella sino que podrá quedar limitada a una o varias provincias. Dado su carácter excepcional, el Gobierno ha hecho uso de la posibilidad que le confiere la Ley de una forma moderada, y unicamente se han creado la Sala de lo Contencioso en Bilbao con competencia para los asuntos de la Provincia de Vizcaya -Decreto de 7 de Septiembre de 1.960- y en Santa Cruz de Tenerife, con jurisdicción para esta Provincia por Ley de 8 de Junio de 1.963.

Los recursos en materia tributaria, se pueden interponer ante cualquiera de las salas citadas anteriormente, aunque generalmente se presentan ante las salas de la audiencia territorial y ante las del Tribunal Supremo; las primeras conocen en única o primera ins--

tancia, según las reglas que se contienen en el artículo a: - -

1.- Los actos no susceptibles de recurso administrativo ordinario de los organos de la administración pública, cuya competencia no se extienda a todo el territorio nacional y de las cuestiones que susciten los Gobernadores Civiles y los Presidentes de las Corporaciones Locales el decretar la suspensión de los acuerdos adoptados por estas. 2.- Los actos y resoluciones dictados por organos de la Administración Pública, cuya competencia se extienda a todo el territorio nacional y cuyo nivel orgánico sea inferior a Ministro en materias de personal, propiedades especiales y expropiaciones forzosas. 3.- Los actos expresos o presuntos de Ministros, Autoridades y Organos Centrales de inferior jerarquía resolutorios de recursos administrativos incluido el económico administrativo y los que se dicten en el ejercicio de la función fiscalizadora sobre organos o entidades cuya competencia no se extienda a todo el territorio nacional cualquiera que sea la materia a que se refiera y el contenido de la decisión que se dicta. Se exceptúan -- las resoluciones de los Ministros, que reformaren el acto del inferior. 4.- Así mismo conocerán de los recursos sobre responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, Autoridades o Funcionarios Civiles y los que se entablen por estos cuando hubieran sido declarados responsables por la Administración por actos o hechos realizados en el ejercicio de sus cargos si en uno y otro caso la competencia no corresponde al tribunal Supremo. -artículo 10 de la Ley de Jurisdicción redactada conforme a la Ley de 17 de Marzo de 1.973-.

Del precepto citado, se deduce que el ámbito de aplicación más significativo tributariamente hablando, lo constituyen los números 1 y 3 ya citados.

En cuanto a la competencia de las Salas del Tribunal Supremo, la Ley de 17 de Marzo de 1.973, ha recortado notablemente sus funciones para evitar la acumulación de litigios ante el citado Tribunal. En materia tributaria, el Tribunal Supremo ha quedado prácticamente como una segunda instancia de los recursos que se deduzcan en relación con las decisiones susceptibles de apelación pronunciadas por las Salas de lo contencioso administrativo de las audiencias territoriales que es donde se sustancian la gran mayoría de los relativos al "solve et repete".

También conocerán de los recursos de revisión contra sentencias firmes de las salas de lo contencioso administrativo de las audiencias territoriales; de los recursos de queja por la inadmisión de los recursos de apelación, y por último de las cuestiones de competencia que surjan entre dos o más salas de lo contencioso administrativo de otras tantas audiencias territoriales o de la misma si tuvieran su sede en distinto lugar -artículo 14 de la Ley de Jurisdicción-.

Como consecuencia del Decreto de 4 de Enero de 1.977, se acentúa la tendencia descentralizadora, y se atribuye a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, competencia para conocer de la mayor parte de los recursos que anteriormente se atribuían a la competencia de las Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. La competencia de estas es única instancia, ha quedado reducida al mínimo. En la práctica se convierten en auténticas salas de segunda instancia, aunque todavía conserven competencia en única instancia respecto de ciertas materias. El Decreto Ley citado no modifica la competencia de las Salas de lo contencioso administrativo de las audiencias te--

rritoriales; respeta la desconcentración establecida por la Ley - de 17 de Marzo de 1.973 -artículo 6º, apartado 1, del Decreto Ley de 1.977-. Las salas de lo contencioso administrativo de las Audiencias Territoriales, seguirán conociendo de las pretensiones deducidas en relación con actos de los organos con competencia nacional, tal y como se reguló en la Ley de 1.973; el artículo 10 redactado según esta Ley, continúa vigente.-Palomino, Comentarios a la Ley_ 10/73, de 17 de Marzo, sobre Modificaciones de la Ley de la Jurisdicción, página 11 y siguientes-.

Sin embargo, el artículo 14, ha quedado profundamente modificado. La competencia que atribuía a su apartado 1.a), en única -- instancia a las Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, ha quedado reducida después del Decreto Ley de 1.977, a - conocer las pretensiones deducidas en relación a los actos de la_ Administración Pública, cuya competencia se extiende a todo el territorio nacional, y cuyo nivel orgánico no sea inferior al de -- las Comisiones Delegadas del Gobierno -artículo 6º, apartado 1- - además de en los supuestos que enumera el apartado 2 ya citado.

Para que el conocimiento de una pretensión corresponda a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, es preciso que se den pues los siguientes requisitos -artículo 6º, - apartado 2-: 1.- Que el acto en relación con el cual se deduzca, _ proceda de un organo administrativo cuya competencia se extienda_ a todo el territorio nacional. 2.- Que el organo de que procede - el acto sea de nivel organico inferior al de las Comisiones Delegadas del Gobierno. 3.- Que no están atribuidos a las salas de lo contencioso administrativo de las Audiencias Territoriales o del_ Tribunal Supremo.

Aun cuando la pretensión se deduzca en relación a un acto dictado por organo administrativo con competencia nacional de grado inferior a Comisión Delegada del Gobierno, no corresponderá su conocimiento a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, por atribuirse al Tribunal Supremo en los siguientes supuestos:

- A - Que la pretensión tenga por objeto, impugnar directamente una disposición general de la Administración del Estado, general o institucional.
- B - Que las pretensiones se deduzcan por los Gobernadores Civiles, Autoridades o Funcionarios cuyo nivel orgánico sea equivalente o superior al de director general declarados responsables por hechos o actos realizados en el ejercicio de sus cargos.
- C - Que la pretensión se deduzca frente a actos dictados previo informe preceptivo del Consejo de Estado.
- D - Que la pretensión se deduzca frente a actos adoptados por el Consejo Supremo de Justicia Militar o a propuesta o con informe del mismo.

El auxilio jurisdiccional de los organos de la jurisdicción contencioso administrativa, se rige por la Sección 5ª del Título 6º del libro 1º de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Los conflictos jurisdiccionales por la Ley Reguladora de los mismos de 17 de Julio de 1.948.

3.2.2.2.- LAS PARTES.

Una vez analizado de forma breve el organo jurisdiccional, vamos a referirnos a las partes, es decir demandante y demandado.

La capacidad para ser parte en el proceso -capacidad jurídica- y la capacidad procesal -capacidad de obrar-, es el primero de los requisitos referente a las partes. No reviste peculiares características de las del resto del ordenamiento.

Por partes se entiende "aquella que formula y aquella frente a quien se formule la pretensión objeto del proceso, o quien pretende y frente a quien se pretende o más ampliamente quien reclama y frente a quien se reclama la satisfacción de la pretensión" -Guasp, en su obra La Pretensión Procesal, en separate del Anuario de Derecho Civil, Madrid 1.952, página 5; y en Derecho Procesal Civil, 3ª edición, tomo I, Madrid 1.968, página 170-.

El artículo 27 de la Ley de Jurisdicción, establece la capacidad procesal de la misma forma que el artículo 22 de la Ley de Procedimiento Administrativo y el 34 del Reglamento de Reclamaciones Económico Administrativas con los siguientes términos: "Tendrán capacidad procesal además de las personas que la ostenten con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Civil, la mujer casada y los menores de edad en aquellos de sus derechos cuyo ejercicio esté permitido por el ordenamiento jurídico administrativo sin la asistencia del marido o persona que ejerza la patria potestad o tutela respectivamente". Copia de la redacción de este precepto, lo constituye el artículo 42 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963 que señala: "En el orden tributario, tendrán capacidad de obrar además de las personas que la ostenten --

con arreglo a las normas de derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o tutela respectivamente".

Antes de proseguir con la exposición del tema, hay que destacar como la doctrina ha puesto en ocasiones en tela de juicio, que en un proceso administrativo se dan verdaderas partes; respecto de la Administración, porque su posición de parcialidad es puramente formal, y respecto del demandante porque obra procesalmente en interés público. Estas objeciones no resisten la más ligera crítica. Como destaca Garbagnati -en su obra *La Giurisdizione Amministrativa*, Milan, 1.950, página 103 a 107-, solo una concepción ultrapublicista de la jurisdicción administrativa conduce erróneamente a ver en el demandante un simple instrumento al servicio del interés público, y la idea de imparcialidad sustancial de la Administración Pública, se funda sobre una premisa de dudosa exactitud; el juez y la Administración, son órganos de un ente, El Estado, lógica y jurídicamente único, pero dos son los intereses estatales perfectamente diferenciados en el proceso administrativo, el interés a la concreta actuación del derecho objetivo, cuya realización corresponde al órgano jurisdiccional y el específico interés público que el órgano administrativo defiende procesalmente. Pues bien, si aún partiendo de tales conceptos es posible ver la existencia de dos auténticas partes, con más razón se llegará a la misma conclusión desde el concepto de parte antes apuntado, puesto que en efecto el recurso contencioso administrativo se deduce frente a la administración pública ante un órgano imparcial independiente de la administración activa. Existen dos partes, la que interpone el re-

curso y aquella frente a la que se interpone, y un organo independiente, jurisdiccional encargado de decidirlo. No puede por tanto extrañarnos que la mayor parte de la doctrina habla de partes en el proceso administrativo.

No obstante, durante muchos años, la doctrina administrativa tradicional distinguió dos tipos de proceso contencioso, el de plena jurisdicción y el de anulación; en el primero no había duda de la existencia de dos partes; en el segundo no podía hablarse de parte demandada pues daba lugar a un proceso hecho a un acto y no a una persona jurídica. Pero esta concepción está en crisis actualmente y una gran parte de la doctrina no duda en afirmar que en el recurso por exceso de poder existe también una parte demandada - -Kornprobst, en su obra *La Notion de Partis et le Recours pour excès de Pouvoir*, Paris, 1.959-.

Una vez analizada la capacidad para ser parte que corresponde a toda persona por el hecho de serlo desde su nacimiento hasta su muerte -artículos 29, 30, y 32 del Código Civil-, y la capacidad procesal, vamos a referirnos a la legitimación, es decir a la capacidad para ser parte en un concreto proceso -Guasp, obra citada, página 185-, es decir "la consideración especial en que tiene la Ley dentro de cada proceso a las personas que se hallan en una determinada relación con el objeto del litigio, y en virtud de la cual exige para que la pretensión procesal pueda ser examinada en cuanto al fondo que sean dichas personas las que figuran como partes en el proceso. La exigencia de esta condición referida al demandante, se llama legitimación activa y la referida al demandado, legitimación pasiva".

La Ley de Jurisdicción, establece como residuo de los antiguos recursos de anulación y de plena jurisdicción unas condiciones de legitimación distintas según que la pretensión consista en la mera anulación de un acto de disposición, o se pretenda además el reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada. Así el artículo 28 de la Ley Jurisdiccional, dispone: "Estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conformes en derecho y en su caso la anulación de los actos y disposiciones de la Administración, los que tuvieran interés directo en ello, y si el recurso tuviese por objeto la impugnación directa de disposiciones de carácter general de la Administración Central, las Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho Público y cuantas entidades ostentaran la representación o defensa de intereses de carácter corporativo o general, siempre que la disposición impugnada afectare directamente a los mismos".

Como se puede observar la Ley de Jurisdicción exige un interés directo para interponer el recurso, interés que ha sido matizado por la jurisprudencia. La fórmula de la Ley de Jurisdicción no puede ser más simple, huyendo de toda expresión que puede crear complicaciones inútiles y con correcto criterio habla simplemente de interés directo. Como afirma la sentencia de 3 de Marzo de 1.960; "en la nueva Ley Jurisdiccional, no es requisito indispensable para recurrir, ser titular de derechos subjetivos, bastando un interés directo". Por su parte la sentencia de 12 de Mayo de 1.960, dice que "no debe restringirse el concepto de lo que puede entenderse por interés directo, y aplicando lo que se ha dicho -- por este Tribunal en anteriores sentencias, interés directo es -- aquel que de prosperar la acción entablada originaría un beneficio en favor del accionante". La de 8 de Mayo de 1.975, establece: --

"Que acorde con el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción, basta tener interes directo en la anulación del acto administrativo que se estima no conforme a derecho para gozar de legitimación activa. Por su parte la sentencia de 11 de Octubre de 1.976, ha establecido la doctrina "de que no es conforme el espíritu de la Ley Jurisdiccional una interpretación restrictiva del concepto de interés directo, por lo que ha de estimarse suficiente la concurrencia de un interés personal en el exito de la pretensión deducida en la demanda ya porque la puede representar para el demandante un beneficio material o jurídico efectivo sin que simultaneamente quede asegurado que forzosamente le ha de obtener, o porque por el contrario la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo impugnado, le originaría un perjuicio sin que sea posible exigir que el interés se haya respaldado por un precepto legal concreto, pues ello significaría como declaran las sentencias de 6 de Julio de 1.959 y 20 de Marzo de 1.961, volver a confundir los términos interés y derecho gramatical y jurídicamente diferenciados -sentencias de 28 de Abril de 1.958, 6 de Julio de 1.959, 12 de Mayo de 1.960, 25 de Octubre de 1.962, 14 de Mayo de 1.963, 22 de Noviembre de 1.965, 18 de Marzo de 1.968, 4 de Febrero de 1.978, etc."

La sentencia de 25 de Octubre de 1.962, establece que "cuando la ley habla de interés directo como justificativo del derecho a demandar, no distingue la naturaleza de tal interés ni elimina ni exige los de una clase determinada, no siendo necesario que tal interés tenga un contenido económico, es decir, que siempre que exista un interés directo de cualquier clase que sea moral o material, existe legitimación para accionar la anulación de un acto o disposición; sin embargo no basta con un interés a la legalidad, y

basta que la resolución que se postula sea capaz de favorecer de algún modo al reclamante aunque carezca de apoyo legal concreto y declarativo de derecho propio, pero sin llegar al punto de admitir la acción popular" -sentencias de 3 de Junio de 1.961 y 5 de Diciembre de 1.962-. La jurisprudencia señala, que "las meras expectativas contra agravios potenciales o futuros, no bastan ni legitiman para plantear un recurso" -sentencia de 28 de Febrero de 1.974-; así mismo con el fin de contener el contenido expansivo del concepto, ha querido que "el interés del actor, sea un interés directo esto es el derivado de una relación del mismo con el acto o disposición recurridos que no sea lejana, derivada o indirecta" -sentencia de 22 de Octubre de 1.966-. Por último la sentencia de 12 de Mayo de 1.977, exige que el interés sea directo, legítimo y cierto.

Como criterios que la jurisprudencia ha establecido con carácter general en torno al interés directo, podemos señalar los siguientes:

Primero.- Que la anulación del acto suponga un beneficio para el demandante.-Así sentencias de 28 de Abril de 1.959, 12 de Mayo de 1.960, 20 de Marzo de 1.961, 4 de Diciembre del mismo año 25 de Octubre de 1.962 en que se dice que el beneficio puede ser de la más variada naturaleza, administrativo, político o social, la de 27 de Febrero y 17 de Mayo y 1 de Diciembre de 1.962, 25 de Mayo del mismo año, 8 de Noviembre de 1.968, 15 de Junio de 1.973, 18 de Marzo y 27 de Mayo de 1.975, 25 de Octubre, 17 de Noviembre y 12 de Diciembre de 1.976 entre otras.

Segundo.- Que el interés sea personal. Así lo establecen --

las sentencias de 4 de Julio de 1.960, 11 de Mayo de 1.963, 20 y 25 de Febrero de 1.966, 7 de Diciembre de 1.970, 10 de Diciembre de 1.974, 20 de Octubre y 31 de Enero de 1.976, 12 de Febrero y 7 de Mayo de 1.977, entre otras.

Tercero.- No es necesario que el interés sea legítimo. Es cierto que alguna sentencia como la de 25 de Abril de 1.960, exige que el interés sea personal y legítimo, y la de 16 de Diciembre de 1.961, se refiere al recurrente como portador de algún interes legítimamente protegido, que resulte no ya dañado, sino amenazado por la resolución impugnada. Pero es lo cierto que "estas declaraciones jurisprudenciales, no suponen otra cosa -como dice -- Quintana, en su obra Comentarios a la Ley de la Jurisdicción, tomo I, página 424-, que poner de manifiesto un carácter que es innato al interés: Que ha deser protegido por el ordenamiento jurídico, y aún puede afirmarse más, para que pueda hablarse de legitimación aun cuando para que sea estimada la pretensión, el acto ha de infringir el ordenamiento jurídico, para que la sala entre a examinar la cuestión de fondo".

Dentro del interés directo, puede entenderse comprendido, - según sentencia de 6 de Abril de 1.976, el interés "puramente corportativo, el profesional o de carrera, e incluso la siempre relación de vecindad".

Cuarto.- El interés ha de ser actual. Así lo ha exigido la jurisprudencia, en sentencia de 28 de Octubre de 1.960, 6 y 28 de Febrero 17 de Marzo y 26 de Mayo de 1.961, y 21 de Diciembre de 1.975, al declarar que la jurisdicción no se ha instaurado para reparar agravios futuros. En la misma línea referida a gravios po

tenciales o futuros, se encuentran las sentencias de 13 de Marzo de 1.958, 28 de Febrero de 1.974, y 11 de Octubre de 1.976; el interés ha de ser inmediato, no lejano, indirecto o de mera deducción -sentencia de 4 de Febrero de 1.970-, y además ha de ser nacido existente sin que baste con que sea meramente hipotético ni remoto -sentencia de 10 de Diciembre de 1.971-.

Quinto.- No es necesario haber comparecido en vía administrativa. Así lo destacan las sentencias de 23 de Junio de 1.965 y 20 de Junio de 1.965; así mismo pueden darse supuestos en los que la legitimación activa procesal dependa de la comparecencia en la vía administrativa -sentencia de 30 de Septiembre de 1.976-.

Como se puede ver con la regulación que se ha hecho del interés directo por la Ley de Jurisdicción, se ha evitado la generalización de una acción pública que pudiera dañar el buen funcionamiento de la Administración de justicia. Debe señalarse así mismo que los escasos supuestos de admisión de tal acción pública en nuestro derecho -por ejemplo el artículo 371 de la Ley de Régimen Local-, no tienen aplicación en materia tributaria.

En relación con el Principio Solve et Repete, hemos de entender como el recurrente no se limita a pedir la anulación del acto -liquidación tributaria, multa, etc.-, sino que demanda casi siempre la devolución de lo previamente pagado, no bastaría para recurrir el interés directo en la mayor parte de los supuestos, sino que se exigiría para estar legitimado la titularidad de un derecho derivado del ordenamiento, como dispone el apartado 2, del artículo 28; "si se pretendiese además el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y el restablecimiento de la --

misma, unicamente será legitimado el titular de un derecho derivado del ordenamiento que se considera infringido por el acto o disposición impugnados. En este caso el problema puramente procesal de la legitimación, queda claramente vinculado a la cuestión de fondo objeto de litigio, esto es el examen del derecho en virtud del cual el pretendido titular del mismo, solicita del tribunal el reconocimiento de una determinada situación jurídica. Realmente la Ley de Jurisdicción podía haber omitido cualquier referencia al tema, pero por respeto a la tradición y por concesión a una práctica más o menos viciosa, exige que se ostente un derecho subjetivo reconocido por el ordenamiento que se reputa infringido.

Así lo reconocen sentencias de 23 de Marzo de 1.963 y 30 de Noviembre de 1.961 entre otras.

"No podrá interponer recurso contencioso administrativo, -- las personas excluidas en vía administrativa, es decir las particulares que obraren por delegación o como agentes o mandatarios de la Administración Pública". Así lo establece el artículo 28.4. apartado b), y con carácter general lo reconoció la sentencia de 9 de Marzo de 1.917. No podrá por tanto interponer recurso contencioso administrativo, "el particular que aún sin haber llegado a ser titular del organo administrativo, actúa en la posición jurídica de la administración, como por ejemplo los recaudadores de contribuciones" -sentencia de 31 de Enero de 1.942-. También se ha referido a la Ley General Tributaria -artículo 107-, y la jurisprudencia a la figura del denunciante, negándole legitimación, -- salvo en lo concerniente al importe de su participación en la multa" -sentencias de 30 de Enero de 1.950, 6 de Diciembre de 1.952 y 20 de Mayo de 1.969-.

Como parte demandada se considera en el artículo 29 lo siguiente:

a) "La Administración de que proviniere el acto o disposición a que se refiere el recurso".

b) "Las personas a cuyo favor derivaren derechos del propio acto".

La legitimación pasiva de la Administración o de las personas antes citadas, no es un requisito procesal pero si un requisito para admitir la comparecencia.

Además de los citados anteriormente, se admite la figura del coadyugante en el artículo 30 de la Ley Jurisdiccional con los siguientes términos: "Podrá intervenir en el proceso como parte coadyuvante del demandado, cualquier persona que tuviere interés directo en el mantenimiento del acto o disposición que motivaren la acción contencioso administrativa". Se puede definir por tanto la figura del coadyuvante como la persona que interviene en el proceso administrativo adhiriéndose a las pretensiones de la Administración demandante o de la parte demandada. Pero como la Ley de Jurisdicción admite el coadyuvante de la parte demandada, solo reconoce respecto de la demandante cuando esta es la Administración que demanda la anulación de sus propios actos lesivos.

3.2.2.3.- EL OBJETO: LA PRETENSION PROCESAL TRIBUTARIA.

El artículo 1º de la Ley Jurisdiccional, establece que la jurisdicción contencioso administrativa, conocerá de las preten-

siones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración Pública, sujetos a derecho administrativo, y con las disposiciones de categoría inferior a la Ley".

El concepto de pretensión es insustituible para la elaboración de la noción procesal, y ningún otro puede aspirar con justicia a llenar un papel semejante al suyo. Esta posición es defendida por Guasp en su obra la pretensión procesal, Madrid 1.952, páginas 25 y siguientes; Trujillo, Quintana y Bolea, en sus Comentarios a Ley de lo Contencioso Administrativo, Madrid, 1.965, Tomo I páginas 682 a 689; y Pera Verdaguer en sus Comentarios a la Ley de lo Contencioso Administrativo, Barcelona 1.974, páginas 324 y siguientes.

Siguiendo las modernas doctrinas procesalistas, constituye la pretensión y no la acción o la demanda, el objeto mismo del proceso; los tres conceptos tradicionalmente mezclados por la doctrina, quedan deslindados con nitidez por Guasp en su obra Derecho Procesal Civil, Tomo I, Madrid 1.968, página 216: "Concedido por el Estado el poder de acudir a los Tribunales de Justicia para formular pretensiones, -derecho de acción, el particular puede reclamar cualquier bien de la vida frente a otro sujeto distinto de un organo jurisdiccional -pretensión procesal-, iniciando para ello -mediante un acto específico -demanda-, el correspondiente proceso, el cual tendrá como objeto aquella pretensión. Hasta aquí nos hemos referido al concepto de pretensión procesal en general. Seguidamente matizaremos la pretensión administrativa y tributaria.

La primera característica diferenciadora podría parecer el que es el carácter de la persona frente a la que la pretensión se

formula: Es decir una entidad administrativa. Pero ello debemos rechazarlo por las siguientes razones:

Primera.- Porque no todas las pretensiones deducidas frente a una entidad administrativa, son objeto del proceso administrativo. Basta recordar que como historicamente el derecho administrativo es una construcción teórica superpuesta a la del Fisco, coexisten hoy simultáneamente conquistas de una y otra doctrina, existiendo actos estatales sometidos a un régimen de derecho público mientras que en otros encuentran su aplicación el derecho privado -así lo destaca Garrido Falla, en su artículo sobre El Derecho Administrativo y sus Ideas Cardinales, en Revista de la Administración Pública, N^o. 7, páginas 71 y siguientes-, distinción que conserva sentido no porque tenga vigencia la distinción entre Estado-Poder y Estado Fisco, sino porque así como en algunos casos el Estado le es imprescindible someterse a las normas de un derecho especial en otros puede realizar perfectamente sus fines sometiendo se al derecho común -artículo 2^o.a) de la Ley de Jurisdicción-.

Segunda.- Porque la Ley de Jurisdicción, admite pretensiones procesales, administrativas, frente a particulares. Se trata de pretensiones deducidas por entidades administrativas frente a particulares a los que reconoció derechos un acto que se impugna. Se trata de las pretensiones de lesividad -artículo 28.4 de la citada ley-.

Las objeciones apuntadas, nos han abierto el camino para -- llegar a la verdadera nota específica de las pretensiones procesales administrativas: Que se refieran a actos administrativos; En ellas se demanda la anulación reforma o nulidad de los actos admi

nistrativos, empleando la expresión acto administrativo en sentido técnico, exigiendo no obstante esta fórmula las tres aclaraciones siguientes:

- A - Que se admita la posibilidad de impugnar actos que con arreglo al criterio tradicional no puedan ser considerados auténticos actos administrativos -ejemplo típico Los Reglamentos, aunque Garrido Falla en su Tratado de Derecho Administrativo, Madrid 1.961, tomo I, página 234 y siguientes, opine que se trata de auténticos actos administrativos-.
- B - Que a veces la pretensión procesal no se limita a solicitar la anulación del acto administrativo, sino que se limita a pedir la nulidad o anulación de los mismos en los supuestos conocidos por el nombre de contencioso administrativo de enulación. Pero en los supuestos del contencioso administrativo de plena jurisdicción como vimos, se solicita además el reconocimiento de situaciones jurídicas subjetivas desconocidas por el acto impugnado y hasta la indemnización de daños y perjuicios -artículo 42 de la Ley citada-.
- C - Que no todos los actos administrativos son susceptibles de impugnación. Existen actos administrativos excluidos de toda impugnación, si bien en campo de los mismos es cada vez más reducido lo que no es sino una de las manifestaciones del fenómeno -resaltado por Alcalá Zamora y Castillo en su obra Preocupaciones y Directivas Fundamentales del Derecho Procesal -- Contemporáneo, publicado en el Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México, nº. 13, páginas 15 y siguientes, 1952- de la ampliación del radio de acción del proceso en las si-

guientes direcciones: a) El de una batalla sin cuartel para reducir la autodefensa, no obstante las reapariciones de ella y b) En la de poner término a la subsistencia de poderes y magistraturas irresponsables.

Tras analizar el concepto de pretensión, vamos a matizar la naturaleza jurídica de la misma.

Como se ha señalado en la definición, "la pretensión es un acto, no un derecho, algo que se hace, no algo que se tiene" -Guasp, comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil, tomo I, páginas 339 y siguientes; Carnelutti, en su Sistema de Derecho Procesal Civil, tomo II, páginas 7 y siguientes; Dante Angelotti, en la Pretesa Giuridica, 1.932, página 155 y siguientes-. "La pretensión, es una declaración de voluntad, no una manifestación efectiva, emocional, psicológica del que la formula, pero tampoco es una exteriorización intelectual o declaración de ciencia que se limita a poner de manifies- to la presente existencia o inexistencia real de una cierta proposición" -así Guasp en su obra La Pretensión Procesal, ya citada, página 42-. Que la pretensión, es en realidad un acto y no un derecho, se reafirma por la jurisprudencia -sentencia de 16 de Octubre de -- 1.961-. Debe así mismo diferenciarse la pretensión de las peticiones concretas que constituyen su contenido, aunque a veces estas peticiones se denominen pretensiones. Lo que diferencia la pretensión procesal del resto de las declaraciones de voluntad, es su significado peculiar y propio: Se trata de una petición fundada de un sujeto activo ante un organo jurisdiccional, frente a un sujeto pasivo, solicitando que se haga algo jurídico. Ahora bien, no debemos confundir como antes apuntábamos los conceptos de pretensión y peti- ción procesales. No todas las peticiones, son auténticas pretensio-

nes procesales, solo aquellas declaraciones de voluntad que constituyen el fundamento objetivo del proceso, puede ostentar en realidad el nombre de pretensión procesal. La diferencia entre una y otras, es que las peticiones solo se refieren al bien de la vida de una manera subordinada o indirecta, precisamente a través de la influencia que ejercen sobre la pretensión procesal, por eso Guasp en su obra la Pretensión Procesal, página 44 y siguientes, y Trujillo, Quintana y Bolea, en sus Comentarios ya citados, páginas 688 y 689 se refieren a "la pretensión considerándola como el fondo del proceso, y a las peticiones como forma en sentido amplio e impropio".

Como hemos visto hasta ahora, la pretensión es el objeto del proceso elemento vital al mismo; la pretensión administrativa constituye el objeto del proceso administrativo, y por ende del tributario.

El artículo 43 de la Ley Jurisdiccional, señala: "Que la jurisdicción Contencioso Administrativa, juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes, y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición". De no hacerse así la sentencia emitida en su día adolecería de vicio de incongruencia -artículo 80 de la misma ley-, siendo susceptible de impugnación mediante recurso de revisión -artículo 102.1.g)-, Esto no quiere decir que el Tribunal no pueda tener en cuenta otros motivos de los alegados por las partes y que pueda fundar en ellos el recurso o la oposición -artículo 43.2-, Ahora bien, a fin de que en estos casos no se prive a la parte de la defensa, eliminando el principio de contradicción, el artículo exige que se someta a las partes aquellos motivos mediante providencia en que advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá

rá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo.

Las pretensiones pueden ser fundamentalmente de dos formas: Las de cognición, en las que se solicite una declaración de voluntad del organo jurisdiccional frente al demandado y entre las - - cuales podemos citar como más importantes las de plena jurisdicción y las de anulación, como ya vimos en páginas anteriores, y - las pretensiones de ejecución. En estas últimas se solicita del - organo jurisdiccional la realización de una conducta predominante material no una declaración de voluntad; por eso es discutible que dadas las limitadas potestades de los tribunales contenciosos en la ejecución de sentencias -artículos 103, 104, 108 y 110-, pueda admitirse su existencia en el proceso administrativo.

En materia tributaria, y en particular en lo concerniente - al Principio Solve et Repete, las pretensiones como antes apuntába mos, se centran sobre todo en solicitar del organo jurisdiccional, una declaración de voluntad, bien sea anulando el acto administrativo -liquidación, multa, etc-, bien sea solicitando además la devolución de la cantidad satisfecha al recurrir. De ahí que las -- pretensiones tributarias, sean fundamentalmente de cognición.

La ejecución ha de llevarse a cabo, no por el organo jurisdiccional, sino por la Administración compelida ciertamente por - la sentencia de aquel.

En el proceso tributario, conviene examinar los requisitos de impugnación de los actos administrativos y de las disposicio--

nes reglamentarias.

En cuanto a los actos administrativos, para que sean impugnables es preciso que se den los siguientes requisitos: Su carácter definitivo o de trámite dentro del procedimiento de gestión tributaria y que no sean susceptibles de recurso ordinario en vía administrativa -económico administrativa-, El artículo 37 de la Ley Jurisdiccional en su n^o 1, establece: "Que el recurso contencioso administrativo, será admisible en relación con las disposiciones y los actos que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en via administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto de tal modo que pongan término a aquella o hagan imposible o suspendan su continuación."

El problema en lo que atañe al proceso tributario, se resuelve como dicen las Notas de Derecho Financiero, tomo I, volumen III página 457, "en la normativa del procedimiento económico administrativo, es decir en el artículo 165 de la Ley General Tributaria", que establece lo siguiente: Son impugnables los siguientes actos:

Primero.- Las liquidaciones provisionales o definitivas, con o sin sanción.

Segundo.- Las que aprueben comprobaciones de valor de los bienes o derechos sujetos al tributo.

Tercero.- Los que declaren la competencia o incompetencia de los Jurados Tributarios.

Cuarto.- Los que dicten los Jurados Tributarios, en determinadas hipótesis que el propio precepto establece, es decir adoptados con quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites del procedimiento posteriores al acto de declaración de competencia, o que hayan producido indefensión al contribuyente o hayan lesionado los derechos de la Administración.

Quinto.- Los que se hayan extendido a cuestiones de derecho, y los que resuelvan recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución de cuotas tributarias.

Sexto.- Los que con carácter previo, reconozcan o denieguen regímenes de exención o bonificación tributarias.

Septimo.- Los que establezcan el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo, en cuanto determinante de futuras obligaciones incluso formales a su cargo.

Octavo.- Los que impongan sanciones tributarias independientes de cualquier clase de liquidación.

Noveno.- Los que declaren la responsabilidad de terceras -- personas en el pago de deudas tributarias en defecto o en lugar - del sujeto pasivo.

Decimo.- Los que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, sean definitivos o de trámite, y siempre que en este último caso decidan directa o indirectamente el fondo del asunto que ponga término a la vía de gestión o impida su continuación.

Undecimo.- Lo que expresamente se declaren impugnables en las correspondientes disposiciones.

Como se puede observar, se contiene la misma formulación en el n° 10 de la Ley General Tributaria, que en el artículo 37.1 de la Ley de la Jurisdicción.

Por tanto, cualquier pago realizado en función de los once supuestos enunciados en el artículo 165, podría dar lugar a la interposición del recurso contencioso administrativo una vez agotada la vía administrativa.

En cuanto al segundo de los requisitos de los actos administrativos, para ser impugnables, es decor el requisito de que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en vía administrativa, es así mismo la normativa de las reclamaciones económico administrativas previas al recurso contencioso administrativo en materia tributaria, la que debe indicar en cada caso cuando se ha agotado la vía administrativa previa -Notas de Derecho Financiero, página 458-. En este sentido no es posible la impugnación directa de tales actos ante la jurisdicción contencioso administrativo, sin agotar antes la vía económica administrativa. De ahí que tenga importancia decisiva determinar el momento en que ese presupuesto procesal -agotamiento de la vía económico administrativa- se produce, Pues bien el artículo 127.2 de inciso final del Reglamento de Reclamaciones Económico Administrativas de 1.959, establece: -"Que las resoluciones del Tribunal Central o del Ministerio, pondrán término a la vía administrativa". Es evidente por tanto, que la resolución recaída en segunda instancia -que se tramita y resuelve conforme a lo establecido para la única o primera en cuanto

no aparezca modificado por disposiciones contenidas en el propio Reglamento, artículo 133-, abra al reclamante, la posibilidad de entablar recurso ante la autoridad judicial.

Debe hacerse constar aunque no lo declare el artículo 127 - del Reglamento, que el recurso jurisdiccional es también posible si la resolución hubiera recaído en única instancia, ya que en tales supuestos queda igualmente agotada la vía administrativa, al no poderse ejercitar en ellos el recurso de alzada.

Además de los actos administrativos, cuyas características y requisitos de impugnación ya hemos examinado, son también susceptibles de recurso contencioso administrativo, las disposiciones reglamentarias, es decir las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 37.3 en relación con el 39, de la Ley Jurisdiccional. Estas disposiciones pueden emanar de la Administración del Estado, de las Entidades Locales y de las Corporaciones e Instituciones Públicas, una vez aprobadas definitivamente en vía administrativa.

También son admisibles la impugnación de los actos que se produjeren en aplicación de las anteriores disposiciones fundada en que tales disposiciones no son conformes a derecho, No obstante serán así mismo impugnables en todo caso, las disposiciones de carácter general que hubieren de ser cumplidas por los administrados directamente sin necesidad de previo acto de requerimiento o sujeción individual; la falta de impugnación directa de una disposición no impedirá la impugnación de los actos de aplicación individual.

Dos notas, califican el alcance de la impugnación de los reglamentos. En primer lugar, el que así como con respecto a los actos impugnables la ley establece que vengan sujetos al derecho administrativo, ello no rige con relación a los reglamentos, pues como dice García de Enterría -La Lucha contra las Inmunidades del Po--der en Derecho Administrativo, Revista de la Administración Pública, nº 38, páginas 201 y siguientes-, "la Ley de Jurisdicción endefinitiva ha querido introducir una arma contra los reglamentosilegales cualquiera que sea su materia". Las llamadas materias excluidas, no juegan respecto de los reglamentos, por lo que debencensurarse ciertas sentencias que haciendo caso omiso de lo dis--puesto en los artículos 1 y 39 de la Ley Jurisdiccional, excluyen de impugnación ciertos reglamentos por entender que son expresión de ejercicio de una actividad política -así en sentencias de 10 -de Febrero de 1.960-. Con razón afirma al respecto García de Enterría, que "esta doctrina de las materias excluidas no es acepta--ble. En ningún país de los que conocen el recurso contra reglamentos, se ha extendido a un sector de estos el equívoco calificativo de políticos para concluir que sobre ellos el tribunal no puede extender sus poderes fiscalizadores. Hay que decir que ni siquiera nuestra antigua Ley de lo Contencioso de 1.888, en su Regula--ción del Recurso Indirecto, ni la Ley Organica del Poder Judicial de 1.870, al disponer en su artículo 7º, la excepción de ilegalidad de los Reglamentos, se ha hecho esta salvedad de los supuestos reglamentarios políticos, y es evidente que no tendría el menor -sentido hacerla, luego no se ve la razón para que ello se haga en la técnica procesal del recurso directo que es una más entre lastécnicas de lucha contra el reglamento ilegal. Hablar de reglamentos infiscalizables por los jueces, sea cual sea la vía de fiscalización, es consagrar pura y simplemente en favor de la Adminis-

tración una verdadera patente de corso, para vulnerar las leyes - y el derecho", termina diciendo el destacado administrativista de Madrid. En el mismo sentido se manifestó Gonzalez Berenguer -en - su artículo Materia Contenciosa y Fiscalización de la Discreccionalidad, aparecido en el nº 37 de la Revista de Administración Pública, páginas 175 y siguientes-,

Estas primera característica de los reglamentos, resulta menos importante a efectos de derecho tributario que la segunda, es decir, el que la única limitación que establece la ley es la de - las normas con rango formal de Ley. En consecuencia los Decretos - Leyes por aplicación de las normas positivas son absolutamente impugnables. Con más reservas debe ser acogida la jurisprudencia que se niega a entrar siquiera en el examen de los Decretos Legislativos dictados en virtud de delegación; dado que en nuestro derecho, la fiscalización de la legislación delegada se limita a la puesta en conocimiento del poder legislativo, resulta tanto más criticable - esta actitud jurisprudencial, máxima en materia tributaria donde - por lo demás tanta trascendencia tiene dicha legislación. A la vista de los textos refundidos dictadas por delegación durante los -- años 1.965 y 1.967, y en contemplación el artículo 11, párrafo 3º, de la Ley General Tributaria, donde expresamente se señala que los preceptos de las disposiciones dictadas em el ejercicio de la de--legación legislativa, "tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedam de los límites de la -- autorización o delegación". Esta solución jurisprudencial, es tanto o más criticable cuando se observa que el artículo 39.4 de la Ley Jurisdiccional permite la impugnación de los actos de aplicación - de reglamentos ilegales.

El artículo 40 de la Ley Jurisdiccional, establece los actos excluidos de recurso contencioso administrativo y que son los siguientes:

1.- Los actos que sean reproducción de otros anteriores que sean definitivos y firmes, y los confirmatorios de acuerdos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma.

2.- Los actos dictados en el ejercicio de la función de policía sobre la prensa, radio, cinematografía y teatro.

3.- Las ordenes ministeriales que se refieran a ascensos y recompensas de Jefes, Oficiales y Suboficiales de los Ejércitos de Tierra, Mar y Aire, por merecimientos contraídos en campaña y hechos de armas.

4.- Las resoluciones dictadas como consecuencia de expedientes gubernativos seguidos a oficiales, suboficiales y clases de Tropa y Marinería, con arreglo al artículo 1.011 y siguientes del Código de Justicia Militar; las demás resoluciones que tengan origen en otros procedimientos establecidos por el mismo Código y las que se refieran a postergaciones impuestas reglamentariamente.

5.- Las resoluciones, que pongan término a la vía gubernativa como previa a la judicial.

6.- Los actos que se dicten en virtud de una Ley que expresamente les excluya de la vía contencioso administrativa.

A efectos tributarios, nos interesa examinar los números 1 y 6, ya que los restantes carecen de significación alguna a efectos

to de nuestro análisis.

En cuanto a los actos que sean reproducción de otros anteriores que sean definitivos y firmes, y los confirmatorios de acuerdos consentidos por no haber sido reccurridos en tiempo y forma, hay que hacer alusión a una abundantísima doctrina y jurisprudencia que se ha preocupado del fundamento de la exclusión. Tres son las direcciones que según Villar Palasi -La Doctrina del Acto Confirmatorio, publicado en la Revista de la Administración Pública N° 8, página 13 a 29-, se han seguido para ello:

1.- La doctrina del acto consentido. Son muchas las decisiones que basan la doctrina del acto confirmatorio en el principio general del consentimiento -así sentencias de 22 de Diciembre de 1.947, 13 de Marzo, 27 de Septiembre, 15 de Noviembre y 16 de Diciembre de 1.948, 24 de Diciembre de 1.956, 17 de Junio de 1.971, 4 de Febrero y 8 de Mayo de 1.976 entre otras-. La excepción de acto confirmatorio cualquiera que sea el juicio que se forma de la cuestión de fondo, impide conocer de ella, sin que de esto pueda quejarse con razón la parte demandante; puesto que no nace para ella sorpresa ni posible injusticia cuando el fallo se funda en el hecho incontrovertible por ella ejecutado de no recurrir en tiempo hábil, dependiente de su destino y que así mismo ha de imputar -sentencia de 15 de Diciembre de 1.941-.

2.- La doctrina del recurso tardío y extemporáneo. Así la sentencia de 26 de Junio de 1.930, dice: "que es evidente y notorio que el acto inicial fue consentido y es firme, y consiguientemente que la declaración que en el se contiene ha creado un estado de derecho que ya no es posible modificar ni en vía contenciosa -porque ha transcurrido con gran exceso el tiempo en que pudo ha--

cerse, si por el medio indirecto de recurrir contra el acto confir
mativo, pues facilmente se alcanza, que revocada la resolución que
se impugna, revocada también quedaría ipso facto y fatalmente aquella
otra inicial". En la misma línea, podemos sentar la sentencia_
de 27 de Octubre de 1.942, 27 de Septiembre de 1.948, 5 de Enero -
de 1.965 y 5 de Noviembre de 1.976.

3.- También es frecuente encontrar las dos explicaciones señ
aladas de forma conjunta. Así las sentencias de 28 de Junio de --
1.923, 23 de Febrero de 1.934 y 29 de Junio de 1.935, manifiestan_
que "no perjudica el transcurso de plazo a quien desconoce la resoluc
ión administrativa que lesiona sus derechos". El consentimiento
se estructura sobre una doble función: El consentimiento y la falta
de impugnación.

Todas estas argumentaciones jurisprudenciales, son criticables: Es inadmisibile utilizar la doctrina del acto confirmatorio,_
para enervar el ejercicio de derechos que tengan un plazo de prescrip
ción que no hubiese transcurrido. Si el titular de un derecho_
subjetivo acude a la Administración en solicitud de que se le re--
conozca y se dicte un acto denegatorio, el hecho de no haber deduci
do frente a este acto los recursos admisibles, no debe ser obstácul
o para que si replanteada la petición no habiéndose producido la
prescripción del derecho es denegada de nuevo, pueda deducirse recur
so contencioso administrativo. Aunque en algunas sentencias -31
de Enero de 1.931, 8 de Febrero de 1.963 y 23 de Noviembre de 1964-
citadas por Santamaría en su artículo el Problema de los Plazos en
el Recurso Contencioso Administrativo Prescripción o Caducidad, en
Revista de La Administración Pública, nº 58, página 201 y siguientes-,
se sienta la doctrina de la improcedencia de la inadmisibilili

dad, la jurisprudencia dominante al enfrentarse con el tema lo resuelve pura y simplemente, aplicando el artículo 40.a), y declarando la inadmisibilidad como señala Gonzalez Pérez en sus Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo, Madrid 1.977, y en particular el Comentario al artículo 99 de dicha Ley.

Vamos a hacer referencia a los requisitos del acto consentido: Para que un acto administrativo despliegue su eficacia de modo que determine la no impugnabilidad de un acto posterior, es necesario que concurran los siguientes requisitos:

1.- Que sea acto administrativo -no disposición reglamentaria; así lo dice la sentencia de 2 de Noviembre de 1.972-.

2.- Que sea acto definitivo -sentencias de 24 de Octubre de 1.904 y 17 de Enero de 1.942-. En la de 15 de Marzo de 1.956, se afirma que no procede estimar la excepción de acto confirmativo -cuando el primero no es definitivo sino condicional, y la de 18 de Noviembre de 1.976, señala que si el primer acto tiene carácter provisional, no puede fundar la excepción.

3.- Que el acto no sea nulo de pleno derecho. Unicamente puede invocarse cuando el acto consentido es válido o anulable, pues el acto nulo de pleno derecho no es susceptible de subsanación -artículo 53.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 47 de la misma Ley-.

4.- Que el acto no haya sido notificado con todos los requisitos legales. Es preciso que haya sido notificado el primer acto -sentencia de 5 de Marzo de 1.965-; que la notificación no haya in

dicado un recurso erroneo - sentencia de 31 de Marzo de 1965-; - o bien que haya sido publicado en los casos en que no se exige no tificacion personal -sentencia de 23 de Febrero de 1965-; si el - acto se presume existente por silencio administrativo y no fué no tificado, no puede hablarse de acto consentido -sentencia de 12 de Noviembre de 1971-; si la notificacion no se indicó los recursos_ procedentes contra el acto no puede ser considerado firme y con-- sentido -sentencia de 24 de Septiembre de 1976-.

5.- Que haya sido consentido por no haber sido recurrido en tiempo y forma, sin que interrumpa el plazo el haber interpuesto_ el recurso sin los requisitos exigidos por la Ley -sentencia de = 6 de Marzo de 1956-; se dá la excepción cuando la primera resolu-- cion es firme y definitiva al haber sido consentida por los inte- resados que no recurrieron contra ella en tiempo y forma -senten- cias de 22 de Febrero del 1965, 22 de Marzo, y 21 de Abril de 1965, 5 de Noviembre y 25 de Noviembre de 1976-.

En cuanto al acto confirmatorio, la ley de Jurisdicción tam_ bien lo declara excluido a efectos del recurso; el acto ha de ser reproducción o conformación del consentido. La sentencia de 30 de Mayo de 1972, se refiere a la reproducción y la confirmación: el_ acto que reproduce otro anterior, es su repetición esencial, mien_ tras que el confirmatorio si bien coincide en la esencialidad de_ la resolución, sin embargo posee sustantividad propia.

Si el acto Administrativo fué consentido y no se impugno, - en tiempo y forma, se da la excepción de acto confirmatorio. Si el acto administrativo anterior no fue consentido y se incoo el pro=

ceso que esta en tramitacion al deducirse la misma pretension, -- puede oponerse la excepcion de litispendencia.

Si no solo se incoo un proceso sino que el proceso termino_ por sentencia que se pronuncio sobre el fondo, pobra oponerse la_ excepcion de cosa juzgada.

El acto consentido, y el acto confirmatorio, es preciso que se refieran a unos mismo sujetos -sentencias de 22 de Diciembre de 1947, 15 de Abril de 1926, 28 de Mayo de 1965, entre otras-.

Se exige tambien la existencia de identicas pretensiones, - es decir entre la pretension procesal a la que se opone la excepcion de inadmisibilidad, y la peticion deducida en via administrativa sobre la que recayo el acto objeto de impugnacion -asi en -- sentencia de 4 de Junio de 1970, 15 de Junio de 1972 y 25 de Noviembre de 1976-.

Se exige asi mismo identidad de fundamento, -asi entre - -- otras la sentencia de 13 de Marzo de 1944, 7 de Noviembre de 1955 4 de Junio de 1970, entre otros-. Esta identidad en los fundamentos, ha de darse tanto en los hechos como en los fundamentos de derecho, por tanto, no se puede hablar de acto confirmatorio, si_ no existe identidad de situacion factica -sentencia de 25 de Junio de 1976-; ni tampoco se dara la identidad cuando no se dictaron las dos resoluciones en base a identicos fundamentos legales-sentencia de 24 de Septiembre de 1976-, o si uno y otro acto se basaron en legislaciones distintas por haberse derogado la que regia inicialmente -sentencia de 8 de Noviembre de 1972-.

Mucha mayor trascendencia en materia tributaria, tiene la -
clausula de remision establecida en el numero 6 del articulo 40 -
de la Ley Jurisdiccional, a "las leyes que expresamente estudian_
una materia de recurso contencioso administrativo".

La exclusion por tanto ha de establecerse por ley y no por_
disposicion de inferior jerarquia, -asi entre otras en sentencia_
de 22 de Noviembre de 1954, 5 de Julio de 1945 y 31 de Marzo de -
1977-, y en la misma linea se manifiesta la doctrina mas signifi-
cativa. La exclusion ha de ser expresa; asi la sentencia de 26 de
Abril de 1976, señala que es preciso no solo que la exclusion la -
verifique una ley formal y no disposicion de rango inferior, sino
que terminantemente se indique en tal ley que determinados actos_
o resoluciones quedan exceptuados o excluidos del recurso conten-
cioso administrativo, no bastando con que exprese que contra ellos
no cabe recurso alguno, que no son susceptibles de recurso u otras
semejantes, pues en estos supuestos se estima que solo estan pro-
hibidos los recursos gubernativos u administrativos, pero no el -
contencioso administrativo propiamente dicho, segun reconoce la --
doctrina jurisprudencial entre otras en sentencia de 26 de Abril
de 1958, interpretando el articulo 40, apartado 6 de la Ley de es-
ta Jurisdicción.

La exclusion puede ser total o parcial. Dentro de la exclu-
sion total, quedan excluidos los actos de traslado forzoso de jue-
ces y magistrados y en general los acuerdos de la Sala de Gobier-
no del Tribunal Supremo y de las Audiencias Territoriales en mate-
ria disciplinaria, segun los articulos 244 y 749 de la Ley de Or-
den Publico; los acuerdos sobre aplicacion de la Ley General del_
Servicio Militar de 27 de Julio de 1968.

Como exclusiones parciales, podemos citar por ser trascendentes a los efectos de nuestra materia, los acuerdos de los Jurados Tributarios, que unicamente son susceptibles de recurso contencioso administrativo en los supuestos previstos en el articulo 152.3 de la Ley General Tributaria, que establece lo siguiente: "Podrán recurrirse en via economico administrativa los siguientes acuerdos de los jurados: a) los adoptados con quebrantamiento o vicio de cualquiera de los tramites del procedimiento posterior al acto de declaracion de competencia que hayan producido indefension al contribuyente o hayan lesionado los derechos de la administración. b) los acuerdos que se hayan extendido a cuestiones de Derecho. c) los acuerdos que resuelvan recursos interpuestos por aplicacion indebida de las reglas de distribucion. - asi lo reconocen las sentencias de 23 de Marzo y 27 de Octubre de 1962, 6 de Abril y 27 de Noviembre de 1963, 3 de Octubre y 21 de Noviembre de 1964, 26 de Abril de 1965, y 28 de Febrero de 1966 entre otras.

Tambien la doctrina se ha ocupado profundamente del problema de la fiscalizacion jurisdiccional de los acuerdos de los jurados tributarios -Gonzalez Perez, en la Revista Critica de Derecho Inmobiliario, 1968, paginas 530 y siguientes en su articulo Hacienda y Proceso; Bayon Marine, en su articulo Control Jurisdiccional de la Actividad de los Jurados Tributarios, en la revista de la administracion publica numero 48, pagina 143 y siguientes; Clavero Arevalo en su articulo Jurados Fiscales y Jurisdiccion Contencioso Administrativo, en revista de la administracion publica, numero 39, pagina 15 y siguientes.-.

Estan excluidas parcialmente, los acuerdos aprobatorios -

de reparcelaciones urbanísticas, que solo podrán impugnarse por vicio de nulidad absoluta, de procedimiento o para determinar la indemnización que en su caso proceda -artículo 100 de la Ley del Suelo de 2 de Mayo de 1975-; y también están excluidos los acuerdos dictados en materia de concentración parcelaria, según el artículo 218 de la ley de reforma y Desarrollo Agrario, aprobada por decreto 118 de 1973..

3.2.2.4.- LA ACTIVIDAD PROCESAL TRIBUTARIA: Lugar, Tiempo y Forma.

Una vez analizados, -según el esquema del Profesor Guasp- los sujetos y el objeto del recurso, examinaremos los requisitos de la actividad pasando revista al procedimiento en que se articula el recurso contencioso administrativo. Haremos una referencia sumaria por entender que el tema ya ha sido esbozado cuando aludíamos al artículo 57 de la Ley Jurisdiccional.

El procedimiento, se articula en tres fases: la de alegaciones, la de prueba y la de conclusiones.

En cuanto a la primera fase, el proceso se inicia con el escrito de interposición del recurso contencioso administrativo reducido a citar el acto por razón del cual se formula y a solicitar que se tenga por interpuesto el recurso. A este escrito se acompañan distintos documentos, entre los que figuran el acreditativo del previo pago -artículo 57 de la Ley de Jurisdicción-.

La interposición del recurso, determina que en siguiente día hábil el tribunal acuerde su anuncio en el Boletín Oficial

del Estado o en de la Provincia, segun se trate de Tribunal Supremo o de Salas de la Audiencia, -articulo 60 de la Ley de Jurisdiccion-. Este anuncio sirve para emplazar a los particulares eventualmente legitimados como demandados o como coadyuvantes -articulo 64-. La Administracion, viene emplazada mediante la mera reclamacion del expediente administrativo en cuestion -articulo 63.1-, que es el otro efecto de la interposicion del recurso -articulo 61, numeros 1 y 3-. Si en el plazo señalado de 20 dias improrrogables, no se hubiese recibido el expediente, el Tribunal de oficio, lo recordara nuevamente a la Administracion para que lo efectue en un plazo de 10 dias, con apercibimiento de multa de 500 a 5000 pesetas al jefe de la dependencia en la que obrare el expediente y cuales-quiera otro responsable de la demora; si transcurrido este ultimo plazo, no se hubiese recibido el expediente, se impondra una multa dentro de los limites señalados y se hara efectiva por la via de apremio por el Tribu--nal , que acordara lo demas que proceda para exigir a quien corresponda las responsabilidades a que tiene lugar la desobediencia - articulo 61, numeros 3 y 4-.

A la vista del expediente y previo un plazo para alegaciones, el Tribunal puede declarar la inadmission de oficio en caso de efecto procesal insubsanable -falta de jurisdiccion o incompetencia, deducccion del recurso frente alguno de los actos relacionados en el articulo 40 o excluidos de reclamacion directa - en el articulo 39, no haberse interpuesto recurso previo de reposicion en los casos en que este es preceptivo, haber caducado el plazo de interposicion del recurso-; contra el auto se acuerde la inadmission, podra interponerse recurso de suplica, y contra el desestimatorio de este el de apelacion cuando hubiere si

do dictado por las Salas de las Audiencias Territoriales en asuntos que conocieren en primera instancia -artículo 62-.

Producida la oportuna comparecencia de los demandados en calidad de partes, sigue a ello la presentación del escrito de demanda en el plazo de 20 días siguientes a la puesta de manifiesto del expediente administrativo, recibido en el Tribunal -artículo 67-; la ausencia de este escrito, determina la caducidad del recurso -artículo 67.2-.

Dentro de los 5 días siguientes al emplazamiento para contestar -artículo 61-, existe un trámite para alegaciones previas analoga a las excepciones dilatorias de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Estas excepciones pueden fundarse en la falta de Jurisdicción, la incompetencia del Tribunal o la inadmisibilidad del recurso, sin perjuicio de que tales motivos puedan asimismo ser alegados en la contestación -artículo 71-. Esta, da fin a la fase de alegaciones y debe formularse en un plazo de 20 días -artículo 68, números 2,3 y 4-. En efecto, según el número 2, la contestación se formulará primero por la administración demandada en su caso y sucesivamente por las personas que tengan el carácter de demandadas y por los coadyugantes. No obstante, señala el número 3 cuando hubiere de contestar a la demanda además de la administración en su caso mas de un demandado o un coadyugante, no actuare bajo una misma representación, el demandante podra solicitar para que no se demore la decisión de sus pretensiones, que la contestación se formule simultaneamente por los demandados y despues por los coadyuvantes de igual modo. Según el número 4, no habra en el caso previsto en el párrafo anterior, lugar a la entrega del expediente administrativo que se les pondra de manifiesto en la secretaria del Tribunal.

Terminada esta primera fase de alegaciones que comprende -- fundamentalmente la comparecencia, la demanda y la contestacion a la demanda, se pasa a la fase de prueba, regulada en los articulos 74 y 75 de la Ley Jurisdiccional. Segun el primero solamente se podra pedir el recibimiento del proceso a prueba por medio de otrosi en los escritos de demanda y contestacion. La solicitud no será admisible sino expresare los puntos de hecho sobre los cuales haya - de versar la prueba, o hubiere conformidad acerca de los mismos entre las partes. Se recibira el proceso a prueba cuando exista disconformidad en los hechos, y estos fueran indudable trascendenciaa juicio del Tribunal, para la resolucion del pleito. La prueba se desarrollará con arreglo a las normas establecidas para el proceso civil ordinario, si bien el plazo será de 30 dias comunes para proponer y practicar. El Tribunal podra delegar en uno de sus Magistrados o en un Juzgado de Primera Instancia la practica de toda o alguna de las diligencias probatorias, y el representante en autos - de la Administracion, podrá a su vez delegar en un funcionario publico la facultad de intervenir en la práctica de prueba.

Se remite pues a las normas establecidas para el proceso civil ordinario: habrá de estarse pues al articulo 578 de la Ley deEnjuiciamiento Civil que enumera como medio de prueba "la confesion, los documentos publicos y privados, la correspondencia y los libros de los comerciantes, el dictamen de peritos, el reconocimiento judicial y los testigos"; al hacerse esta enumeración, parece admititirse la existencia de otras pruebas teoricamente concebibles que no estan autorizadas. En realidad la enumeracion del articulo 578 - unida a la de 1915 delCodigo Civil agotan todas las especies imaginables de medios de prueba.

Ademas el articulo citado, hemos de acudir a los articulos -- 579 a 595 respecto a la confesion; al 594 y 601 respecto de los do-

cumentos publicos; al 602 y 605 respecto a los documentos privados, correspondencia y libros de comerciantes; 606 a 609 sobre cotejo - de letras; 610 a 632 sobre peritos; 633 a 636 sobre reconocimiento judicial y por último 637 a 666 sobre testigos. De hay que podamos en principio remitir a derecho procesal civil sobre el regimen de cada uno de los medios de prueba que puedan utilizarse en el proceso administrativo.

La prueba asimismo, se regula en el articulo 75 que señala:

1.- El Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la practica de cuantas estime pertinentes para la mas acertada decision del asunto..

2.- Concluida la fase probatoria, el Tribunal podrá tambien acordar antes o despues de la vista o señalamiento para fallo la practica de cualquier diligencia de prueba que estimare procedente.

3.- Las partes tendran intervencion en las pruebas que se practiquen por iniciativa del Tribunal.

4.- Si este hiciera uso de sus facultades despues de celebrarse la vista o señalamiento para fallo, el resultado de las diligencias de prueba se pondra de manifiesto a las partes las cuales podran en el plazo de 3 dias alegar cuanto estimen conveniente acerca de su alcance o importancia.

Por último la fase de conclusiones consiste en un tramite en que las partes resumen sus respectivas posiciones, bien de forma oral -vista oral- o escrita -escrito de conclusiones-; no cabe en

esta fase plantear cuestiones no insertas en los escritos de demanda y contestacion.

Esta regulada en los articulos 76 a 79 que no plantean especiales problemas.

El articulo 76, señala que "habrá lugar a la celebracion de la vista cuando lo pidan las dos partes o el Tribunal lo estime necesario, la solicitud de vista se formulara por medio de otrosi en los escritos de demanda y contestacion en el plazo de 3 dias contados desde que se notifique la providencia que declare concluso el periodo de prueba".

El articulo 77, dispone que "si el Tribunal acordare la celebracion de vista, señalara la fecha de la audiencia por riguroso orden de antigüedad de los asuntos, excepto los recursos contencioso administrativos referentes a la materia de expropiacion forzosa y aquellos otros que por prescripcion de la ley o acuerdo de la Sala, fundados en circunstancias excepcionales deban tener preferencia, los cuales estando conclusos podran ser antepuestos a los demas cuyo señalamiento aun no se hubiera hecho, el Tribunal podra acordar que la Secretaria redacte una nota suficiente del asunto y que se distribuyan ejemplares de ella a los Magistrados con antelacion necesaria".

El articulo 78, establece que "si el Tribunal no acordare la celebracion de vista, dispondra en sustitucion de la misma que las partes presente unas conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, la prueba a practicar en su caso y los fundamentos juridicos en que respectivamente apoyen sus pretensiones, de las que acompañaran tantas copias como Magistrados hayan de fallar el asunto; el

plazo para formular el escrito, sera de 15 dias sicesivos para las partes demandantes, demandada y coadyuvantes y simultaneos para cada uno de estos 3 grupos de partes si en algunos de ellos hubiere comparecido mas de una persona no actuare bajo una misma representacion. Presentadas las conclusiones, se distribuiran las copias a los Magistrados, y el Tribunal señalara dia para la votacion y fallo por el orden expresado en el articulo anterior".

Por ultimo el articulo 79, se refiere a que "en el acto de la vista o en los escritos de conclusiones, no podran plantearse cuestiones no suscitadas en los escritos de demanda y contestacion. Cuando el Tribunal juzgue oportuno que en el acto de la vista o en las conclusiones se trate cuestiones que no hayan sido planteadas en los escritos de las partes, lo pondran en conocimiento de estas, dictando oportunamente providencia al efecto que deba ser notificada con 3 dias de antelacion. En el acto de la vista o en el escrito de conclusiones, el demandante podra solicitar que la sentencia formule pronunciamiento concreto sobre la existencia y cuantia de los daños y perjuicios de cuyo resarcimiento se trate si costare ya probados en autos".

3.2.5.- CONCLUSIONES GENERALES.

De lo expuesto hasta el momento sobre el recurso, podemos extraer las siguientes conclusiones:

1.- No existe en materia tributaria un recurso especial que garantice los litigios que se plantean sobre dicho tema.

2.- La inexistencia de un proceso tributario expecifico se

sustituye por la aplicacion de la normativa prevista en la Ley de Jurisdiccion de 27 de Diciembre de 1956, respecto a la materia -- contencioso administrativa,

3.- Aunque la regulacion contenida en esta ultima ley es lo suficientemente homogenea y eficaz para que los derechos de los - contribuyentes envía jurisdiccional no queden malparados, se echa de menos dada la creciente importancia que en el Estado moderno - adquieren las relaciones entre los contribuyentes y la administracion fiscal, la necesidad del establecimiento de una jurisdiccion tributaria especifica y concreta encargada de responder los litigios que susciten a ese respecto.

4.- No constituye argumento solido la firmacion generalizada de que son escasos los supuestos litigiosos que acceden a la - via jurisdiccional, ya que se dice que casi todos se resuelven en la via economica -tribunales economico administrativos provinciales y central;- en efecto si queremos que los derechos de los contribuyentes queden perfectamente salvaguardados, no podemos considerar suficiente la tutela que pueden ofrecernos los Tribunales - Administrativos, dado que los mismos carecen en muchos supuestosde las características y requisitos propios de los organos autenticamente jurisdiccionales.

5.- Los litigios que se susciten en torno a la aplicacion - del Principio Solve et Repete, han de suscitarse hasta el momentopresente por los tramites previstos para el recurso contencioso - administrativo, si bien es aqui en este punto donde se exigiria - con mayor urgencia la existencia de unos Tribunales especiales de caracter Tributario que resolviesen las cuestiones suscitadas sobre el mismo."

CAPITULO IV - JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA SOBRE EL PRINCIPIO.

El principio Solve et Repete, ha sido objeto de analisis detallado por parte de la Jurisprudencia Española.

Podemos citar una corriente Jurisprudencial anterior a la vigente ley de Jurisdiccion contencioso administrativa de 1957 y otra posterior a la misma de 8 de Febrero de 1952.

Realizaremos una sucinta referencia a la primera para deternernos a detallar la segunda.

4.1.- ANTERIOR A LA LEY DE 27 DE DICIEMBRE DE 1956.

En una misma linea podemos citar la sentencia de 22 de Octubre y 12 de Noviembre de 1948, 11 de Mayo de 1949 y 3 de Julio de 1950. En esta ultima se establece no solamente el condicionamiento del previo pago para el acceso a la via jurisdiccional sino -- ademas la presentacion del documento original que acredite el pago en las Cajas del Tesoro Publico salvo declaracion de pobreza; presentacion que ha de verificarse dentro del termino que la ley señala para utilizar tal via contencioso administrativa, a no ser que se justifique que no sepudo realizar por causas independientes de la voluntad del que interpone. A este fin no sirve de excusa la creencia de que aparecia debidamente justificado el pago -- porque la causa justificada de omision ha de ser independiente del que las alega y la alegacion aun en firme de que la carta de pago esta en el expediente ha de hacerse constar precisamente por medio de otrosi en el escrito de interposicion.

Esta sentencia exigia pues el previo pago justificado y demostrado con la presentacion del documento original.

Por su parte la sentencia de 4 de Octubre de 1950, prevee una interpretacion restrictiva del articulo 6 dela Antigua Ley de Jurisdiccion y asi señala "que no tratandose de cobranza de tributos ni de creditos indefinitivamente liquidados a favor de la Hacienda Publica sino de lo que corresponderá satisfacer a un rematante de subastas forestales con relacion a montes que no pertenecen al Estado mas que una sola minoria e implicando el precepto que se eglosa una norma particular contradictoria de la aplicable generalmente en esta en el caso de interpretarla en sentido restrictivo prescindiendo de ampliaciones perjudiciales para quienes piden justicia".

La sentencia de 27 de Junio de 1955, se refiere a la falta de previo pago de la cantidad liquidada; por su parte la de 2 de Marzo de 1956, se corrige el cirterio establecido por la de 31 de Octubre de 1955, señala que "la armoniosa interpretacion de los articulos 6 y 33 de la Ley de Jurisdiccion debe conducir a la natural ylogica consecuencia de no excluir de la via contencioso administrativa las reclamaciones en asuntos sobre cobranza de contribuciones y demas rentas publicas o creditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda si resulta acreditado el previo pago a las Cajas del Tesoro o de las Corporaciones Locales aun cuando no sea acompañado por el escrito inicial del procedimiento el documento original justificativo del ingreso toda vez que el unico fin que persigue el numero 5 del articulo 33 del citado cuerpo legal es precisamente velar por el cumplimiento de dicha obligacion por lo que siesta fue debidamente observada y aparece asi acreditado en los autos seria recusable atribuir mayor alcance al precepto mediante inn

interpretacion que conduciría al absurdo y que por tanto no puede ser admitido".

Se fija pues en esta sentencia el momento procesal oportuno justificativo del previo pago con un criterio ciertamente elogiabile.

De otro lado la sentencia de 31 de Octubre de 1.955 establece unos requisitos en cuanto al previo pago: el precepto del artículo 6 de la Ley de lo Contencioso Administrativo es de caracter fiscal, por ello no puede estimarse excusa de verificar el ingreso el hecho de haber obtenido la concesión administrativa de aplazamiento de pago de la cantidad y liquidada mediante la garantía de un aval bancario, porque tal aplazamiento es de trascendencia meramente administrativa frente a la administración que lo concedió.

La sentencia de 4 de Noviembre de 1.955, indica como demuestra notoria temeridad promover y sostener un recurso teniendo conciencia de la falta de este requisito..

La de 7 de Noviembre de 1.955 señala como el pago ha de ser lo de la totalidad de lo adeudado.

La de 20 de Enero de 1.956, establece que ha de ingresarse tambien la cantidad impuesta como multa.

La de 30 de Octubre de 1.956, precisa la naturaleza y efectos de este requisito: "El requisito legal del previo pago, más que una excepción -como dice la sentencia del 2 de Marzo de 1.951-

traza una condición habilitante para permitir el acceso a la jurisdicción revisora de la actividad administrativa, lo cual no empece a que cuando ha sido el recurso objeto de tramitación y ha llegado el momento procesal de dictar sentencia tenga cirtualidad enervado ra de la acción ejercitada, la excepción de incompetencia de jurisdicción que de tal esencial defecto se deriva, por lo que sino se acompaña al escrito de interposición el mencionado documento original o por lo menos consta dicho documento en el expediente gubernativo siempre que así se manifieste por medio de otrosi como establece el artículo 272 del reglamento, es forzoso estimar la incompe- tencia de la jurisdicción contencioso administrativa y abstenerse el Tribunal de cualquier otro pronunciamiento. La anterior doctrina es de aplicación también a los recursos en materia municipal -- tanto porque así se deducen de la forma en que se hallan redacta-- dos los artículos 6 y 33.5 de la Ley de lo Contencioso Administrativo como porque cualquier duda que pudiera haber existido con apoyo en el artículo 327 del Estatuto Municipal ha sido rectificada por la vigente Ley de Regimen Local que solamente exime de la necesi-- dad de previo pago en el número 4 del artículo 699 de reclamación económica administrativa no haciéndolo en cuanto concierne al pro-- cedimiento contencioso.

De otro lado la sentencias de 31 de Octubre de 1.956, declara que no es exigible este requisito cuando no se ha practicado de finitivamente la liquidación del arbitrio, y en el mismo sentido -- la de 22 de Noviembre del mismo año declara que no puede estimarse la excepción de incompetencia deribada de la falta de cumplimiento de este requisito cuando es evidente que no existe cantidad defini tivamente liquidada.

Por su parte la sentencias de 24 de Mayo, 27 de Mayo y 21 de Julio de 1.957, establecen que el principio obliga a los ayunta- - mientos sujetos pasivos de impuestos en los siguientes terminos:

"Considerando que no sean acreditados en autos el ingreso de la li- quidación impugnada en el presente recurso por el ayuntamiento es- vista la pertinencia de admitir la excepción de incompetencia fun- dada en el artículo 6 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Texto Refundido de 8 de Febrero de 1.952 alegada in voce por el -- Ministerio Fiscal en el acto de la vista.

De otra parte la sentencia de 6 de Abril de 1.957, establece que no procede la excepción de incompetencia por no haberse acredi- tado el pago al tratarse de impugnación de un acto que no versa -- sobre liquidación con las siguientes palabras: "Al proponerse la - meditada excepción se olvida que el acto administrativo impugnado_ no versa sobre liquidación, ni siquiera sobre comprobación de valo- res sino que se limita a resolver un expediente de denuncia de de- fraudación del impuesto de derechos reales en el sentido de acep- tar la denuncia y estimar procedente se gire la liquidación y así se consigna expresamente en el acuerdo originario de la Abogacía - del Estado y en el acuerdo del Tribunal Central aqui recurrido que es el que causó estado y que sin constancia de haberse practicado_ las liquidaciones fue notificado al recurrente y recurrir en esta_ via contenciosa por lo que y por no versar el acuerdo recurrido so- bre la liquidación practicada cuyo expediente específico tampoco - figura entre las actuaciones y pudo a su vez ser objeto de reclama- ción independiente, es visto que no se trata de resolver en el pre- sente sobre créditos que es la condición esencial que reclama el - artículo 6º de la Ley de la Jurisdicción para que sea viable la ex- cepción que a su amparo se invoque.

La sentencia de 8 de Noviembre de 1.957, señala que cumple - el requisito del previo pago el recurrente que hizo lo que de su - parte estaba para satisfacer la cantidad en tiempo oportuno: "fe-- chado y presentado el escrito de iniciación del presente recurso - contencioso administrativo el ultimo día del termino para interpo- ner tal recurso y acompañado aquel escrito de un oficio de la indi- cada fecha en el que la Intervención de Hacienda de la Provincia - de Burgos participa a la sociedad actora que por no haberse recibi- do la comunicación de la Dirección General del Tesoro, no se acce- dia al ingreso por dicha actora solicitado de la cantidad que la - resolución recurrida le mandó reintegrar a la Caja de Compensacio- nes del Paro por excasez de energía eléctrica, es indudable que en el casu de autos no cabe estimar incumplido el requisito de previo pago exigido por el artículo 6 de la Ley de lo Contencioso de 8 de Febrero de 1.952, ya que la recurrente hizo lo que de su parte es- taba para satisfacer la referida cantidad en tiempo oportuno.

Por su parte la sentencia de 14 de Noviembre de 1.957, esta- blece que el ingreso de la cantidad controvertida debe realizarse_ en firme y no en concepto de depósito como ya tiene declarado esta Sala en varias sentencias.

La sentencia de 17 de Diciembre de 1.957, en línea semejante a la indicada en anteriores, señala como el pago debe justificarse mediante la presentación del documento original en los siguientes_ términos: "Si bien en el escrito distinto del de interposición del presente recurso pero presentado en la misma fecha que este se di- ce textualmente que las cantidades que constan en la sentencia del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de Julio de 1.954 - han sido pagadas oportunamente, esta simple manifestación no es en

modo alguno bastante para justificar el ingreso que legalmente ha de acreditarse mediante la presentación del documento original - o en otro caso cuando el pago se hubiese hecho durante el recurso del expediente y en el constase el documento que lo justifique manifestándolo por medio de otrosi en el escrito inicial con indicación exacta de dicho documento.

Como podemos observar de todas las sentencias mencionadas, se deduce una actitud rígida en cuanto a la exigencia de este - - principio incongruente con el tenor literal del artículo 6º de la Ley de Jurisdicción del año 1.952; así mismo se observa como el - pago ha de efectuarse en efectivo sin que se puedan admitir otros medios sustitutivos del mismo y tambien con efecto liberatorio; donde muestra mayor humanismo la jurisprudencia es en torno al periodo o momento en que ha de acreditarse el cumplimiento del citado principio.

4.2.- POSTERIOR A LA LEY DE 27 DE DICIEMBRE DE 1.956.

4.2.1.- ANTERIOR A LA REFORMA DE 17 DE MARZO de 1.973.

En esta corriente jurisprudencial, se observan algunos pun--tos de relación con la anteriormente citada aunque así mismo hay - que resaltar una mayor dulcificación del rigor con que esta regla aparecía formulada en sus inicios; esta humanización se pone de relieve sobre todo a raíz de la Ley de 17 de Marzo de 1.973, reformadora de la Ley de Jurisdicción como con notable acierto ha destacado Cervera Torrejon en Crónica Tributaria, número 5, páginas 49 y 59, en el artículo titulado Un Giro Trascendental en la Jurispru--dencia del Tribunal Supremo sobre Solve et Repete.

La sentencia de 31 de Diciembre de 1.957, establece la necesidad de la exigencia de una cuota previamente fijada por la Administración con los siguientes términos: "Formulándose el presente pleito contra la orden del Ministerio de Hacienda que fijó la prima exigible a cada una de las acciones emitidas por la sociedad X en la ampliación de su capital social por escritura otorgada en Barcelona el 22 de Mayo de 1.956, no cabe afirmar que la Orden del Ministerio aquí impugnada trate de cobranza de contribuciones y demás rentas públicas definitivamente liquidadas a favor de la hacienda siendo por tanto la interpretación atribuida por el fiscal tan amplia que no puede aceptarse porque el previo pago exige la existencia de una cuota previamente fijada por la Administración, por lo que es necesario concluir que no concurren los requisitos precisos para que pueda pedirse la aplicación del artículo 57 de la Ley.

La sentencia de 19 de Febrero de 1.958, establece casos en que es necesario el previo pago: entre estos cita el recogido en la sentencia del 30 de Diciembre de 1.957 con las siguientes palabras "como en el presente recurso por la entidad demandante se pretende se declare no hallarse sujeta a la obligación de pagar las cuotas que le fueron asignadas por el ayuntamiento de Arucas por ocupación del subsuelo en la vía pública o que las mismas sean reducidas, es evidente que debió acreditar el previo pago de las expresadas cuotas".

La sentencia de 25 de Febrero de 1.958, establece que es necesario el ingreso de la cantidad liquidada antes de intentar la vía contencioso administrativa.

Por su parte la de 22 de Abril de 1.958, declara que no es de aplicación el principio cuando se trata de liquidaciones caucio

nales, a los efectos de poder intentar la via contencioso administrativa.

La de 19 de Noviembre de 1.958, establece que la aplicación del principio exige la existencia de crédito definitivamente liquidado de la siguiente forma: "La excepción de incompetencia de jurisdicción que en el acto de la vista de la apelación, y apoyándose en la falta del previo pago alegó el defensor de la Diputación Provincial, no puede ser acogido porque para que prosperase sería preciso que existiese crédito definitivamente liquidado, circunstancia que no se da en el caso de autos, toda vez que la liquidación efectuada e impugnada ante el acuerdo recurrido de dicho Tribunal para que se girase otra ajustada a los fundamentos de tal acuerdo, y no consta que después de este o a consecuencia del mismo haya sido esa liquidación practicada.

La sentencia de 16 de Junio de 1.958, establece que el previo pago supone la existencia de una cuota contributiva ya determinada por la Administración, y la sentencia de 27 de Octubre de 1.958, señala que la falta de previo pago da lugar a la declaración de inadmisibilidad del recurso sino se subsana previamente el defecto con los siguientes términos: "Es procedente la declaración de ser inadmisíble el presente recurso de conformidad con lo dispuesto en el apartado f. del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por haberse presentado el escrito interponiendo el recurso en forma defectuosa al no haber acompañado al mismo el documento que acreditase el ingreso en las Cajas del Tesoro del importe de la liquidación".

De otro lado la sentencia de 22 de Diciembre de 1.958, establece: "El ingreso previo en el vigente texto legalha perdido el

rango que le atribuía la anterior Ley de esta jurisdicción, y por tanto al suprimirse el precepto que concretamente expresaba que no podía intentarse el recurso sin el previo pago de las cuotas liquidadas y dejarse solamente en el número 2 del artículo 57 la enumeración de los documentos que deben acompañarse al escrito de interposición, citado en el apartado e) el justificativo del ingreso en las Cajas del Tesoro sin una atribución especial que determine la inadmisibilidad del recurso, es necesario concluir que a este apartado e) del número 2 del citado artículo 57 es también de aplicación lo dispuesto con carácter general en el número 3 del mismo artículo y que por tanto está ajustado a términos legales el plazo concedido de diez días para subsanar el defecto de falta de pago, por lo que no es posible aceptar la petición de inadmisibilidad.

La sentencia de 8 de Julio de 1.960, se refiere al principio en la esfera local, estableciendo para ella la exigencia del previo pago con unos términos absolutamente clarificadores: "El reglamento de Haciendas Locales en la sección 3ª del capítulo 5º que regula las reclamaciones económico administrativas cual claramente es originaria la del caso de autos, no establece en ningún precepto que no será exigible el previo pago para entablar recurso contencioso administrativo, sino que solamente excluye de este requisito para reclamar ante el Tribunal económico administrativo, por lo -- que es evidente que no hay ningún precepto específico que suprima este requisito para interponer recursos ante los Tribunales contencioso administrativo y como además por expresión del artículo 229 del citado reglamento de Haciendas Locales es de aplicación el Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 29 de Julio de 1.924, y en este texto reglamentario si es necesario el previo pago para tener acceso ante la jurisdicción económico administrativa

va es incuestionable que ese requisito no se cumplió ante el Tribunal provincial de lo contencioso de Madrid y por tanto debió aceptar la petición del representante de la administración. La sentencia citada y la apelada expresiva de que el artículo 327 del Estatuto Municipal en relación con el 57 del Reglamento de Procedimiento Municipal no exigió el previo pago para tener acceso ante la jurisdicción contenciosa no tiene aplicación en el caso de autos, ya que aquella legislación no es aplicable pues la publicación del decreto de 25 de Enero de 1.946 sobre ordenación de las haciendas locales, acabó con el Estado de excepción del Estatuto Municipal ante la jurisdicción económico administrativa, siendo desde entonces de aplicación la norma general que exige el ingreso de la cantidad controvertida para tener acceso ante la jurisdicción como reiteradamente tiene declarada en sentencias de 18 de Noviembre de 1.954 y 30 de Diciembre de 1.957.

La sentencia de 27 de Diciembre de 1.962, se refiere también al principio solve et repete: "la primera cuestión a resolver en la presente litis -porque de merecer acogida impediría dada su naturaleza entrar a conocer de lo que constituye fondo del proceso- es la relativa a la inadmisibilidad del recurso a que este se contrae postulada por El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda y fundada en no haber acompañado con esta el actor el justificante de ingreso en las arcas del tesoro de la cantidad total controvertida; y al respecto hay que tener en cuenta que el apartado e) del párrafo 2º del artículo 57 de la Ley Jurisdiccional dispone en efecto el cumplimiento de tal requisito que lo exceptua cuando el pago se hubiera verificado durante el curso del procedimiento administrativo y en el constare el documento que lo acredite en cuyo caso se manifestará así en el escrito de interposición del recurso. Y en el de Autos si bien en dicho expediente -

no aparece aquel documento este no puede ser obice para repudiar - el recurso si se tiene en cuenta que en la resolución recurrida se reconoce que las cantidades que suman un total de 689.431,- pesetas declarado como cuantía del pleito en el aludido escrito de interposición ha sido depositado. Lo que es bastante aunque se observe que el recurrente no lo haya manifestado en el repetido escrito.

Particular interés presenta la sentencia que si bien no es - del Tribunal Supremo emana de la Sala de lo contencioso de la audiencia de Sevilla de 31 de Mayo de 1.963, y citada por Clavero Arévalo en la Revista de Administración Pública nº. 41, de 1.963, páginas 169 y siguientes, titulado El Problema del Previo Pago en la Reciente Jurisprudencia. Según esta sentencia interpretada por el Profesor Sevillano, no existe en la Ley Jurisdiccional precepto alguno equivalente al artículo 6º de la Ley de 1.894, puesto que según la citada sentencia el artículo 6º de la Ley de 1.894 encuadrado en el título 1º bajo la denominación de la Naturaleza y condiciones generales del recurso contencioso administrativo, establecía que no se podrá intentar la vía contencioso administrativa en los casos en que proceda con arreglo a las leyes mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro Público. Es significativo que en la ley vigente no figure precepto equivalente en el título primero de la misma que ahora se denomina Naturaleza, Extensión y Límites de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Puede pues concluirse según Clavero Arévalo, página 170, que la regla solve et repete es ajena a la naturaleza de la jurisdicción contencioso administrativa según el derecho vigente, a diferencia de las situación correspondiente al derecho derogado; pero es que la desaparición del antiguo artículo 6º, no se ha producido tan solo en el título 1) de la nueva ley sino que se puede decir que no existe en toda ella un precepto que haga las veces del mencionado artículo 6º.

Otra conclusión que se extrae por Clavero es la que el Artículo 57.2 e), no reproduce el artículo 6º de la Ley de 1.894, sino -- que tiene por antecedente al artículo 262 de su reglamento que decía "con el escrito interponiendo el recurso además de los documentos - que previene el artículo 35 de la Ley deberá presentarse en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6º el documento original que acredite el pago en las Cajas del Tesoro Público cuando el asunto - se refiera a la cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda Pública, a no ser que el actor solicite declaración de pobreza". "Claramente se observa -dice Clavero, página 171- que antes existía un -- precepto general que proclamaba la regla solve et repete y en su ejecución el artículo 262 del reglamento ordenaba acompañar al escrito de interposición el documento acreditativo del pago. Hoy al haber desaparecido dicho precepto general del título primero de la Ley, la regla ha perdido valor general y solo jugará en aquellos casos en - que específicamente venga determinada para cada impuesto o exacción en concreto. Por ello el artículo 57 al regular los documentos que hay que acompañar al escrito de interposición del recurso, se refiere también al documento acreditativo del pago, pero en ejecución de ningún precepto general -que no existe hoy- sino solo en los casos que proceda con arreglo a las Leyes". Esta tesis viene corroborada por la nueva ley 110, de 10 de Julio de 1.963, de Represión de Prácticas Restrictivas de la Competencia, cuando en su artículo 32, ordena el recurso contencioso administrativo contra ciertos acuerdos del Tribunal de Defensa de la Competencia, sin acreditar el ingreso o - haber constituido el depósito a disposición del Tribunal de la cantidad importe de la sanción pecuniaria, precepto este que no hubiera sido necesario de existir en nuestra Ley Jurisdiccional la regla general del solve et repete. Sin duda la conclusión más importante que extrae el Profesor Clavero de la sentencia citada, es el de la

inexistencia de precepto que con caracter general consagra la regla del solve et repete. Argumento con el que no nos mostramos de acuerdo porque desafortunadamente la jurisprudencia ulterior del Supremo mantiene un criterio absolutamente diferente y de signo contratio.

Segun Clavero, ni en la Ley de Contabilidad de 1 de Julio de 1911, ni por lo general las leyes reguladoras de los singulares impuestos establece la regla, si bien reconoce que el articulo septimo de la ley de 1911 que se limitó a proclamar la ejecutividad de los actos fiscales no recogia un criterio semejante al del articulo 9 de la Ley de Contabilidad de 1870, si bien reconoce que por la vigencia del articulo 6º de la Ley de 1894, tal mención se hacía innecesaria.

En su intento de eliminar la desafortunadisima regla, el Profesor Clavero termina su articulo haciendo alusion a la desaparicion en la Ley Jurisdiccional del citado principio, a la carencia en nuestro derecho financiero de una formulacion general de dicha regla y a los escasísimos supuestos especificos en que viene exigida la presentacion del documento acreditativo del pago.

La cita que hemos hecho de esta Sentencia, no constituye sino una anecdotia judicial en un proceso claramente uniforme en favor del mantenimiento del principio citado, como se ratifica con la jurisprudencia del Tribunal Supremo que mencionaremos seguidamente.

La sentencia de 1 de Julio de 1963, establece que el precio ingreso es requisito habilitante para la interposicion del recurso, "Es requisito habilitante para la interposicion del recurso salvo

los casos previstos en el articulo 57 de la Ley de Jurisdiccion, circunstancia que ha de acreditarse documentalmente, y para el su puesto de que no se hiciera el presentar el recurso la Sala -como aqui sucedio- viene obligada a otorgar un plazo de diez dias para subsanar el defecto, pero de no cumplimentarse el ultimo inciso - del articulo citado tambien en terminos imperativos le obliga a - ordenar el archivo de las actuaciones por lo que en principio pue de adelantarse que la resolucion impugnada se ajusta a derecho al acordarlo asi".

La sentencia de 19 de Noviembre de 1963, se refiere a un -- supuesto que vemos seguidamente a mencionar; "Interpuesta ante el Tribunal Economico Administrativo de la Provincia de Madrid, re-- clamacion contra la liquidacion que le fue girada por cuota de bene ficios del impuesto industrial correspondiente al ejercicio de 1957, solicito al propio tiempo la suspension del ingreso del impuesto de dicha cuota al amparo del articulo 26 bis) de la Ley so bre Contribucion de Utilidades y articulo 83 del vigente Reglamento de Procedimiento Economico Administrativo, solicitud tramitada - independientemente de la reclamacion principal o de fondo, y re-- suelta denegatoriamente por el Tribunal Provincial ante el que se inicio y por el Central que desestimo la alzada, resolucion esta ultima de 5 de Junio de 1962 contra la que se deduce el presente recurso contencioso administrativo que se circunscribe unica y ex clusivamente con separacion de la cuestion principal al problema de la procedencia o improcedencia de que se acceda preceptivamente a la suspension del ingreso, sobre la base de ofrecer caucion suficiente para garantizar en su caso el pago de la liquidacion.

En primer termino se alega por el representante de la admi-- nistracion la concurrencia de un motivo de inadmisibilidad compren-

dido en el apartado g), del articulo 82, en relacion con el articulo 57.2 a) de la Ley reguladora de nuestra jurisdiccion, al apreciar su incumple tratandose de una peticion de suspension de obligacion de pago de una liquidacion de tributo la necesidad de ingreso previo para poder deducir el recurso, alegacion que por su naturaleza exige un preferente estudio ya que de ser admitida no seria posible legalmente entrar a decidir sobre la cuestion principal debatida. Lo mas interesante de la sentencia es lo siguiente: " La exigencia de acompañar el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público o de las Corporaciones Locales no es aplicable a los casos en que con independencia de la legalidad o ilegalidades de la liquidacion, fondo del expediente, lo que se discute es la procedencia o no del ingreso inmediato de la cantidad girada por aplicacion de un precepto legal que el recurrente entiende le concede tal beneficio, determinacion que constituye precisamente la materia del recurso e integra la unica cuestion sometida al conocimiento de la Sala, ya que en definitiva en otro caso discutiendose en sustancia la pertinencia del aplazamiento del ingreso si este ingreso fuese obligado a los fines de utilizar la via contencioso administrativa resulta obvio que la cuestion debatida quedaria resuelta de hecho por el pago cuyo aplazamiento se discute de todo lo que se infiere la improcedencia de acoger el motivo de inadmisibilidad a la via contencioso administrativa alegado por el representante de la Administracion.

De otro lado la sentencia de 17 de Diciembre de 1965, se refiere tambien al momento del pago: "en el caso de que nos ocupa y aunque en el momento de la alegacion de la inadmisibilidad no resultaba unido a autos el documento acreditativo de tal ingreso, es lo cierto que este habia sido indudablemente hecho a tiempo en fecha

anterior a aquella en que fue interpuesto el recurso según documento por fin aportado por la entidad recurrente con su escrito de conclusiones, consistente en un resguardo del Banco de España del cual resultaba que en fecha de 18 de Noviembre de 1.964, es decir un mes antes de la interposición del recurso, quedó formalizada en dicha sucursal del Banco y por el concepto de ingreso de aduanas".

La sentencia de 18 de Junio de 1.968, se refiere al plazo de diez días para subsanar el defecto: "Dado por la Sala a la empresa recurrente el plazo de diez días previsto en el nº 3, del artículo 57, de la Ley Jurisdiccional, a fin de que aquella pudiera presentarse dentro de tal plazo con el justificante de tener cumplido en tiempo y forma aunque no aportado el aludido requisito del ingreso de lo liquidado, prevenido y exigido en el apartado e) del artículo 57, y que dentro de dicho plazo aportó carta de pago justificativa de dicho ingreso, pero ingreso este llevado a cabo en fecha precisamente comprendida dentro de esos diez días, no antes de la providencia concesoria de la Sala ni mucho menos antes de la alegación de inadmisibilidad, ni menos aún de la interposición del recurso, es doctrina constante de esta Sala la de que el ingreso requerido por el apartado e) del nº. 2 del artículo 57 de la Ley, y a justificar aprovechando la concesión del plazo autorizado por el nº 3, ha de ser uno preconstituido, es decir anterior en fecha o por lo menos no de fecha posterior a la de la presentación del escrito de interposición del recurso puesto que por un lado en el apartado 2) del citado artículo 57, bien claramente se establece que a este escrito se acompañará entre otros el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público, y por otro en su nº 3) para la concesión del plazo de los - -

dias se empieza por dejar sentada la razón de ser del mismo, diciendo si con el escrito de interposición no se acompañan los documentos anteriormente expresados el documento acreditativo del pago -ya para entonces hecho- en las Cajas del Tesoro y se acaba por dejar puntualizada así mismo su finalidad al decir que la Sala señalara el plazo de diez días para que el recurrente pueda subsanar el defecto -el de la presentación del documento no presentado con el escrito de recurso y acreditativo del pago-. En resumen y como conclusión todo ello quiere decir, y así viene entendiéndolo la Sala, teniéndolo como doctrina suya al efecto, que el ingreso efectuado respondiendo a la concesión del repetidamente aludido plazo de los diez días no es eficaz como subsanatorio del defecto acusado en motivación de inadmisibilidad del recurso, pues insistimos, tal plazo es concedido para la subsanación de la falta de aportación inicial de un documento que ya para entonces se poseía, del justificante documental de un ingreso preconstituido ya hecho antes de la presentación del escrito de interposición -- del recurso o al menos no después de él; en suma en el peor de los casos de ingreso con fecha simultanea a la de interposición".

La sentencia de 24 de Febrero de 1.969, menciona un supuesto de inadmisibilidad: "Por lo que se refiere a la causa de inadmisibilidad alegada por la representación de la Administración y que se funda en no haberse acompañado al escrito de interposición del recurso el documento acreditativo del ingreso en el Tesoro de la cantidad controvertida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82, apartado f), en relación con el 57.2.e), ambos de la Ley de Jurisdicción, si se tiene en cuenta que el artículo 83, del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas en su apartado 8, implica la suspensión con carácter

preventivo hasta que el organo competente resuelva acerca de su -
concesión o denegación, y siendo la cuestión de fondo del presen-
te recurso precisamente la suspensión o no de la ejecutoriedad --
del acto administrativo impugnado, es evidente que si fuera enel
dible la exigencia del previo pago, vendría a prejuzgarse la cues-
tión planteada pues ello implicaría dar por decidido lo que en de-
finitiva ha de ser objeto de la sentencia, razones todas ellas --
que llevan a la conclusión de que en el caso concreto que nos ocu-
pa la referida causa de inadmisibilidad debe ser desestimada".

A otro supuesto de inadmisibilidad, alude la sentencia de 6
de Marzo de 1.969; "Atendida entre otras circunstancias de este ca-
so la situación de fraccionamiento de pago concedida a la corpora-
ción dudora, no cabe entrar en la existencia de causa de inadmisi-
bilidad de este recuro derivada de la falta de previo total ingre-
so de lo liquidado, causa que podría tomarse en consideración en-
otro caso, teniendo en cuenta el precepto de la Ley de esta juris-
dicción que en términos generales, salvo excepciones muy califica-
das así lo exige, siempre que se trate de recursos contra liquida-
ciones fiscales, y por tanto fuerza será hacer caso omiso de tal
inadmisibilidad teniendo el contrario por admisible a tramitación
y sentencia ante nuestra Sala el presente recurso".

La sentencia de 24 de Marzo de 1.969, estimamos que es de ca-
pital importancia en el procedimiento de humanización y dulcifica-
ción del principio, puesto que equipara el depósito al pago, y se-
ñala que aquel produce los mismos efectos que este: "La carencia-
de viabilidad de la causa de inadmisión del recurso es clara. En-
primer término, porque los dos resguardos acompañados por el ac--
tor al escrito de interposición por el importe de las sanciones -
de multa y sustitutivo del comiso acreditan el ingreso en la Dele

gación de Hacienda de Castellón por el concepto de Recursos Eventuales Contrabando, por lo que no se trata de un depósito, y en segundo lugar porque aún cuando el ingreso se hubiera hecho por este concepto, había de estimarse cumplida la exigencia del artículo 57, apartado c), del párrafo 2º de la Ley Rectora de la Jurisdicción conforme la Jurisprudencia de este Tribunal Supremo -- consignado entre otras en la sentencia de 28 de Enero y 1 de Junio de 1.966, y 6 de Febrero de 1.968 y 25 de Marzo de 1.968, que interpretando el antiguo principio solve et repete, han establecido la doctrina de que es suficiente y ha de atribuirse los efectos del pago al depósito a disposición de la Administración, ya que esta puede en cualquier momento disponer su efectividad en metálico, por todo lo cual ha de desestimarse el alegado de inadmisibilidad propuesto por el Abogado del Estado y entrar en el examen del fondo del proceso".

En la misma línea la sentencia de 3 de Mayo de 1.969, señala que: "El requisito del previo pago debe reputarse cumplido -- cuando conforme a las normas administrativas especiales están depositadas las cantidades correspondientes en la Caja General de Depósitos, a disposición del organismo sancionador el cual tiene la facultad de hacerlas efectivas sin necesidad de intervenir el particular multado".

De particular interés es la sentencia de 5 de Enero de 1.971 que fija la necesidad de acreditar el previo pago en los recursos que tengan por objeto materia financiera: "Como con acierto establece la sentencia recurrida de 23 de Enero de 1.970, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, el recurrente en aquel recurso y en este de ape

lación al interponer al recurso ante la citada Sala, y en su escrito de interposición de 10 de Septiembre de 1.969, no acompañaba, y así lo hace expresamente constar sino el poder que acreditaba la personalidad del recurrente y el traslado de la resolución recurrida sin que pese a la cita por su parte del artículo 57 de la Ley de Jurisdicción, aportase el documento acreditativo de pago de la Corporación Local, por tratarse de asunto sobre contribución, impuesto y crédito liquidado, cual es el que constituye la materia de debate y cuya exigencia advierte el apartado e) del indicado artículo por lo que es indudable que la Sala de Valencia al operar sobre dicha situación ha tenido que tener en cuenta lo que respecto a los escritos iniciales de toda demanda, establece el apartado f), del artículo 82, de la misma Ley y declarar como lo hizo la inadmisibilidad del recurso en aquella instancia que consecuentemente supone la inadmisibilidad de la presente apelación".

Como hemos visto en sentencias anteriores, el principio tiene aplicación en materia de exacciones municipales, y en esta línea se manifiesta la sentencia de 23 de Diciembre de 1.96), 15 de Marzo de 1.969, 16 de Abril de 1.970 y 21 de Enero de 1.971.

También tiene gran importancia la sentencia de 6 de Abril de 1.972, que recoge el criterio ya apuntado en la 1 de Febrero del mismo año, En esta además de apuntar la necesidad de acreditar el previo pago de la liquidación impugnada con anterioridad a la interposición del recurso contra la misma, establece la eficacia del aval bancario, que queda equiparado en sus efectos al pago: "Formulándose por el Abogado del Estado en primer término una cuestión de inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo que en su día se interpuso por la Ley apalada Cooperativa Española, con

tra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Oviedo de 30 de Abril de 1.969, ante la Audiencia Territorial de Oviedo, es forzoso examinar previamente dicha alegación, ya -- que de prosperar hará inviable no solo la presente apelación sino que acarrearía la nulidad de las anteriores actuaciones jurisdiccionales en primera instancia impidiendo todo pronunciamiento en esta jurisdicción sobre el fondo del asunto. La alegada inadmisibilidad se basa, según el representante de la Administración en el incumplimiento del requisito del previo pago del importe de la liquidación recurrida al interponer el recurso contencioso administrativo según preceptua el artículo 57.2.e), de la Ley Jurisdiccional, lo que determina conforme al artículo 82.f) de la misma su inadmisibilidad, sin que pueda convalidarse dicha defectuosa interposición del recurso por el cumplimiento ulterior del requisito del pago como aconteció en el presente caso, ya que la subsanación de defectos que autoriza el artículo 57.3, de dicha Ley, se refiere a la presentación de documentos acreditativos de los requisitos exigidos por la Ley, pero no para su cumplimiento, según jurisprudencia de este Alto Tribunal que se alega, inadmisibilidad que debe declararse aún de oficio por ser de orden público, - por lo que según el Abogado del Estado no es obstáculo a esta declaración el que no se hubiera alegado por las partes demandadas ante el tribunal de primera instancia. En el presente caso, en la interposición del recurso ante la Audiencia, se manifestó por la entonces recurrente, que el importe de la liquidación más un diez por ciento, había sido afianzado por el aval bancario por acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Oviedo, con suspensión de ingreso de la cantidad garantizada por lo que quedaba por cumplido el requisito del artículo 57.2.e) de la Ley Jurisdiccional según reiterada jurisprudencia de este Alto Tribunal --

así como de auto de la Sala a la que se dirigía en anterior recurso y que acordado por la misma la presentación del resguardo de pago en término de diez días se llevó a efecto el pago por la recurrente sin que ninguna de las partes demandadas alegase nada en su contra.

Si bien la garantía del aval bancario, acordada por el Tribunal Económico Administrativo Provincial, tiene eficacia mientras dura la total sustanciación del procedimiento económico administrativo, según dispone el artículo 83.1 del Reglamento de estas reclamaciones de 26 de Noviembre de 1.959, sin que extienda aquella garantía a la vía jurisdiccional, no es menos cierto que invocado por la recurrente en su escrito inicial de 2 de Julio de 1.969, el criterio contrario mantenido por la Sala a la que se dirigía según auto de 26 de Octubre de 1.968, y concedido por dicha Sala plazo de diez días para acreditar el previo pago, lo que se efectuó dentro del mismo, hay que estimar que en el presente caso, debe estimarse cumplido el requisito del previo pago ya que desde la interposición del recurso por la alegación del aval bancario, y dentro del plazo que se le concedió para el efectivo pago, siempre ha estado la Administración garantizada de la ejecución del acto administrativo, razones que junto a la circunstancia concurrentes y aexpuestas permitan tener por cumplido el requisito del artículo citado de la Ley Jurisdiccional rechazando así la inadmisibilidad no alegada por ninguna de las partes demandadas en primera instancia y solo en la apelación por una de ellas".

La sentencia de 10 de Mayo de 1.972, se refiere al aval bancario como medio que produce los efectos del pago de la siguiente manera: "El criterio unanimemente establecido por esta Sala -se refiere a la 3ª- en sus sentencias de 16 de Abril y 10 de Mayo de -

1.968, 25 de Marzo, 11 de Mayo y 7 de Junio de 1.971, y 20 de Enero de 1.972, es de examinar las causas de inadmisibilidad del recurso antes de la cuestión de fondo, por lo que habrá de resolver en primer lugar si las hasta ahora apelantes cumplieron en su día el requisito habilitante del previo pago, y a tenor de la doctrina sentada por las sentencias de 17 de Abril de 1.964, y y 14 de Noviembre de 1.968, y 25 de Junio y 2 de Octubre de 1.970, es admisible el aval bancario siempre que la Administración pueda proceder al cobro sin el concurso del interesado de modo irreversible y en cualquier momento".

La de 14 de Junio de 1.972, se refiere a la naturaleza habilitante del ejercicio de la pretensión respecto del previo pago y a su vigencia en materia de exacciones municipales y dice en uno de sus considerandos lo siguiente: "Que es requisito a presupuesto de admisibilidad de la pretensión para el factible acceso del mismo ante la jurisdicción careciendo la Sala -la 3ª- sin el cumplimiento de tan inexorable formalidad de la facultad de revisar la actividad administrativa, pues como ha declarado el Tribunal Supremo en sonstante y reiterada jurisprudencia de la que pueden ser exponenets luminosos las sentencia del mismo de 15 de Marzo y 6 de Junio de 1.969, la frase con arreglo a las leyes que el texto legal emplea debe interpretarse en esa función teológica con el fondo equitativo que anime y da vida a la Ley de 27 de Diciembre de 1.956, en la que junto a la garantía de los administrados debe exigirse siempre la protección y defensa de los intereses públicos que no pueden subsumirse al obrar gracioso de los administrados prescindiendo los mismo de las cargas formales que las impone el citado precepto, añadiendo la primera de las calendadas resoluciones del Alto Tribunal que para dar al artículo 57, apar-

tado e), su verdadera transcendencia y valor ha de conjugarsele -- con el artículo 122 de la propia Ley, dándole un criterio restrictivo y excepcional, pues ciertamente el texto de este artículo último no consiente interpretaciones extensivas -este artículo 122 - señala lo siguiente: La interposición del recurso contencioso administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la - disposición objeto del mismo salvo que el tribunal acordare a instancia del actor la suspensión. Procederá a la suspensión cuando - la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil -y si cuando se trata de suspender la ejecu- - ción de un acto administrativo ha de mediar la petición de parte - la formación de piezas separadas, la audiencia de la Abogacía del_ Estado, y aún de la autoridad o Ministerio de que procediera el ac_ to recurrido, no es fácil de comprender como a la hora de interpre_ tar y dar cumplimiento por los particulares al apartado e), del pá_ rrafo 2º, del artículo 57, puede estimarse que cuando no haya una_ ley que expresamente disponga que ha de satisfacerse el importe de lo discutido no hay obligación de anticipar cantidad alguna, crite_ rio que se corrobora por las de 1 de Julio y 23 de Diciembre de -- 1.968, no pudiendo ser obice a ello el hecho de que se trata de una exacción municipal, en cuyo ámbito no hay precepto que exija deposi_ tar la cantidad controvertida, tratando de justificar tal preten-- sión en el artículo 727 de la Ley de Régimen Local, pues si ello es cierto, solo lo es parcialmente, en cuanto la alusión que en el se hace el Tribunal solo puede referirse al Tribunal Económico Adminis_ trativo, y no a las jurisdiccionales propiamente hablando y a que_ no hace alusión a ellos, en cuanto solo se refiere a los citados - Tribunales Económico Administrativos, sin olvidar que tanto la sen_ tencia de 15 de Marzo y 6 de Junio de 1.969, como la de 16 de Abril de 1.970, se refieren a exacciones típicamente municipales sin te-

ner por tanto en cuenta el hecho de la existencia del citado artículo 727, y a mayor abundamiento no debe olvidarse lo que al respecto sustentó la última de las calendadas resoluciones en la que dejando aparte elucubraciones o disquisiciones doctrinales fijó programáticamente el artículo 57, apartado e), de la Ley de 27 de Diciembre de 1.956 es aplicable a las exacciones municipales, criterio que ya se habla sustentado en las de 23 de Diciembre de 1.968 y 15 de Marzo de 1.969 ya citadas. Contra lo que razonado queda, no cabe sustentar lo dispuesto por el artículo 239 del Reglamento de Hacienda Locales, y el artículo 72, apartado 5) de la correspondiente Ordenanza Municipal, pues por lo que respecta al primero su redacción literal avala más si cabe la tesis anteriormente razonada, pues si a tenor del artículo 727 de la Ley de 1.955, podría caber duda, al referirse solo al Tribunal genericamente, el aludido artículo del Reglamento mencionado se refiere única y exclusivamente al citado Tribunal Económico Administrativo sin aludir a cualquier otro, y por lo que respecta al artículo 72, apartado 5) anteriormente citado, también se circunscribía a dichos Tribunales Económico Administrativos, pues aunque el párrafo 5º del mismo haga alusión expresa a que no será obstáculo que dificulte el trámite de recurso el hecho de que el contribuyente no ingrese la cuota liquidada en el termino fijado, el anterior a el, el cuarto, despues de conceder al Alcalde la facultad de dictar el correspondiente acuerdo en la materia, expresa que contra la liquidación en el consignada, cabe recurso económico administrativo, por lo que la frase recurso estereotipada en el precedente párrafo 5º, hace alusión expresa a esa sola clase de recurso, criterio avalado por numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre ellas las sentencias de 27 de Junio de 1964 11 de Octubre de 1.965, 20 de Diciembre de 1.967 y 1e de Abril de 1.970.

La sentencia de 24 de Octubre de 1.972, y en esta misma línea la de 27 de Octubre y 9 de Noviembre del mismo año, se refieren a la imposibilidad del recurso contencioso administrativo por falta de previo pago de la cantidad controvertida.

La sentencia de 27 de Noviembre de 1.972, establece que el aval bancario debe constituirse antes de que transcurra el plazo para deducir recurso contencioso administrativo con los siguientes términos: "El deber de previo pago para que se entienda cumplido, no basta con la simple prestación de aval bancario en cualquier momento, como se dice en el 2º de los considerandos de la sentencia apelada, sino que la doctrina sentada es que para que el aval prestado equivalga al previo pago se acredite haber sido constituido antes del transcurso del plazo que para deducir el recurso contencioso señala el artículo 58.1 de la Ley, es decir antes de haber transcurrido el plazo de los dos meses, porque una vez pasado dicho plazo ya no hay necesidad de subsanación, pues la subsanación que permiten hacer los artículos 57.3 y 129 solo se refieren a la posible justificación documental, la aportación) a los autos del documento que justifique la existencia de la garantía bancaria, pero esta garantía o aval para poder hacer efectivo el pago de la liquidación controvertida, tiene que estar constituida de manera irreversible en momento en que aún pueda ponerse en marcha el recurso, es decir antes de que transcurra el plazo que la Ley señala para deducirlo, y es por esta razón por la que el presente caso no es de estimar la causa de inadmisibilidad alegada con carácter previo por las partes opositoras del apartado f), del artículo 82, en relación con la letra e), del artículo 57, ambos de la Ley de esta Jurisdicción porque aun siendo cierto que la recurrente no acompañó a su escrito inicial el documento -

que acreditase la existencia del aval que garantizase el pago de la liquidación reclamada por la Diputación, pero no es menos evidente que requerido para que acreditase haber cumplido con el requisito del previo pago la actora presentó el aval bancario al efecto señalado que garantiza el pago de la liquidación impugnada constituido dentro del plazo para poder deducir el presente recurso".

La sentencia de 9 de Noviembre de 1.972, establece la interpretación jurisprudencial de la expresión en los casos que procedan con arreglo a las Leyes del artículo 57.2.e), de la Ley de la Jurisdicción de la siguiente forma: "La causa de inadmisión alegada, consiste en la falta de previo pago de las liquidaciones practicadas como consecuencia de la resolución recurrida, ya que fueron notificadas al recurrente antes de la interposición del presente recurso a tenor de los artículos 82.f) y 57.2.e) de la Ley Jurisdiccional lo que se combate por la recurrente por no estimar que dicha Ley exige en todo caso el previo pago, sino solo en aquellos en que proceda con arreglo a las Leyes por lo que se requiere que en cada caso exista una Ley que declare obligatorio el previo pago.

Si bien es cierto que el artículo 57.2, de la Ley de esta Jurisdicción exige se acompañe al escrito de interposición del recurso el documento acreditativo del pago en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demas rentas públicas y créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes, tal remisión a las Leyes no implica que sea en estas distintas de la jurisdiccional- donde se imponga la presentación del documento acreditativo -

del pago para interponer el recurso contencioso, sino que la remisión a las Leyes se refiere a que conforme a estas procede el pago del impuesto o arbitrio de que se trata, por donde hay que concluir que siendo procedente el pago de las liquidaciones definitivas liquidadas por la Hacienda por el concepto de Contribución sobre la REnta de las Personas Físicas, es claro que la presentación del documento acreditativo del pago aludido en el artículo 57.2.e), de la Ley de esta Jurisdicción es requisito habilitante para la Administración del presente recurso contencioso administrativo, como tiene reiterado este Sala en sus sentencia de 11 y 31 de Marzo de 1.971 y 28 de Diciembre del mismo año en supuestos de indudable analogía con el presente".

La sentencia de 1 de Diciembre de 1.972, establece la validez del aval bancario cuya cancelación se deja en manos de la Administración con los siguientes términos: "La condición habilitante del aval bancario, se entiende cumplida en el caso de autos aunque tal aval haya sido presentado solo ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial, dados los términos amplios en que viene concebida, lo que permite darle una proyección temporal dilatada al expresarse en el literalmente que este aval tendrá validez en tanto que la Administración no autorice su cancelación, por lo que se pone en manos de esta la facultad de mantener la vigencia del mismo hasta que la cuestión en uno u otro sentido no haya sido resuelta definitivamente y con ello salvaguardamos los intereses de la Hacienda Municipal afectada".

CONCLUSIONES GENERALES QUE PODEMOS DEDUCIR DE LA JURISPRUDENCIA DICTADA A PARTIR DE LA LEY DE 27 DE DICIEMBRE DE 1.956, Y ANTES DE LA REFORMA QUE OPERO EN LA MISMA LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1.973.

Primera.- El principio de solve et repete, se exige en todo caso para interponer el recurso contencioso administrativo, como condición habilitante para la interposición del mismo.

Segunda.- Este principio no obstante ha sido notoriamente dulcificado por las consideraciones que vamos seguidamente a hacer:

Se admite el tanto el depósito como el aval, como medios equivalentes del pago siempre que cumplan ciertos requisitos tasados y estrictos al objeto de garantizar suficientemente el interés de la Administración Tributaria.

Se autoriza así mismo la subsanación del defecto procesal que supone la no presentación en plazo del documento acreditativo del ingreso, pudiendo este imponerse en fecha posterior siempre que el pago se haya verificado -el pago, también puede ser depósito o aval- antes o simultáneamente a la interposición del recurso contencioso.

Tercero.- El rigor de la regla, no obstante se mantiene en lo concerniente a las exacciones municipales -a todas las cuales es de aplicación y sobre todo y particularmente en la interpretación de la frase en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes, puesto que la misma debe considerarse casi como carente de significado puesto que lo decisivo en todo caso no es la Ley en particular sino la Ley Jurisprudencial según la cual debe exigirse el previo pago.

Cuarta.- Aparece así mismo evidente en esta como en otras ma

terias una diferenciación marcada entre los criterios interpretativos mantenidos por la Sala 3º y por la 4º del Tribunal Supremo. Así mientras que la 3º sigue manteniendo el principio citado, la Sala 4º, en algunos supuestos lo interpretó restrictivamente acusando una mayor generosidad hacia el administrado, -así al conocer esta última de recursos contra multas impuestas en materia de Montes, establecido que el documento acreditativo del pago solo es exigible cuando dicho ingreso previo proceda con arreglo a las Leyes, pero no si estas se abstienen de exigirlo, para recurrir - como demuestran las sentencias de 9 de Noviembre de 1.959, 24 y 31 de Octubre de 1.961, y 16 de Marzo de 1.962-.

4.2.2.- POSTERIOR A LA REFORMA DE LA LEY DE 17 de MAYO DE 1.973.

La situación cambia radicalmente a raíz de la Ley citada que modifica en algunos puntos la Ley de la Jurisdicción de 1.956.

La nota más sobresaliente es la de que el requisito del previo pago por virtud de la remisión indirecta contenida en el artículo 57.2.e), de la Ley de Jurisdicción, ha de venir impuesto por una norma específica con categoría de Ley. En la evolución de la doctrina jurisprudencial -y cuya referencia exhaustiva la encontramos en las obras de Cervera Torrejon, titulada La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en Materia de Solve et Repete, aparecida en Crónica Tributaria nº 5, páginas 49 y siguientes; y de Vazquez de Prada, denominada La Interpretación Jurisprudencial del Solve et Repete, publicada en la Revista de Administración Pública Nº 75, páginas 175 y siguientes- han supuesto un paso importante las sentencias de 14 de Junio de 1.973 comentada por Peña Hernando en Crónica Tributaria nº. 11, página 221 en su artículo "El alcance -

del principio Solve et Repete. El Gravamen del interés del precio aplazado en la compraventa y 27 de Junio del mismo año, siendo -- reiterada en doctrina posterior:

También significativa de la corriente jurisprudencial seguida no por el Tribunal Supremo sino por las Audiencias, es la sentencia de la Sala de lo Contencioso de Valencia, de 2 de Abril de 1.974. En ella se dispone que el requisito del previo pago ha de venir impuesto por una norma sustantiva legal, en los siguientes términos : "Que en relación con el mentado requisito del previo pago, se constituye la causa de inadmisibilidad aducida por nuestro más Alto Tribunal entre otras en las sentencias citadas en base a una interpretación del artículo 57.2.e), fiel al sentido espiritualista de la Ley de Jurisdicción, robustecida por la nueva redacción dada al artículo 132 por la Ley de 17 de Marzo de 1973, ha concretado el alcance del precepto en el sentido de que requisito que se señala ha de venir impuesto precisamente por una norma con categoría de Ley y como esta exigencia no viene impuesta por la Ley General Tributaria ni por el Texto Refundido del Impuesto General sobre las Sucesiones motivo de la liquidación discutida, ha de llegarse a la consecuencia de no estimar acogible la alegación antedicha". Así la sentencia de 20 de Noviembre de 1.974, -- que declara improcedente exigir el previo pago para impugnar resoluciones en materia de contrabando por no preveerlo la Ley reguladora del mismo; la sentencia de 16 de Abril de 1.975, establece lo siguiente: "Que respecto a la excepción de inadmisibilidad alegada al amparo del apartado f), del artículo 82, en conexión con lo preceptuado en párrafo 2º.e), del artículo 57, de la Ley Jurisdiccional, es de ratificar en su integridad la doctrina sentada en la sentencia de la Sala 3º de este Tribunal de 14 y 27 de Ju--

nio de 1.973, como ultimación del proceso argumental iniciado por las sentencias de 12 de Febrero de 1.972 al calificar de norma en blanco la contenida en el apartado e), del n° 2, del artículo 57, de la Ley, y la de 12 de Marzo de 1.973, de norma de reenvío y - que de nuevo ratifica con rango legal el apartado 4° del artículo 132 de la Ley de 17 de Marzo de 1.973, al concretar que el requisito del previo pago ha de venir impuesto precisamente por una -- norma con categoría de ley, por lo que al no tratarse además en - este supuesto de una impugnación procesal referente a contribución, impuesto o multa, sino que por el contrario lo que se discuta no_ es otra cosa que el reconocimiento de un crédito a favor del re-- currente amén del problema de la pérdida o no de la garantía o fian_ za nacido de la adicción de determinado concepto surgido en la li_ quidación de un contrato administrativo, tal cuestión no encaja - en definitiva en ninguno de los casos enmarcados en el artículo -- 57.2.e), de la Ley Jurisdiccional tal como para supuestos análo-- gos ha declarado la doctrina de la Sala en sentencias de 15 de -- Enero y 22 de Diciembre de 1.971, y 20 de Noviembre de 1.974. Es_ necesario que se exija por norma con rango de Ley, y así lo deter_ minan las sentencias de 14 y 27 de Junio de 1.973, y 20 de Noviem_ bre de 1.974.

Particularmente importante es la sentencia de 30 de Septiem_ bre de 1.975 que establece lo siguiente: "Que el pago en las Cajas del Tesoro Público, de las Corporaciones Locales de las cuotas -- contributivas y multas cuya acreditación exige el apartado e), del artículo 57.2, de la Ley Jurisdiccional como requisito previo pa_ ra la admisión del recurso, en relación con el artículo 82.f), ha de hacerse en los casos y por consiguiente en la forma que proce_ da con arreglo a las Leyes, locución cuyo significado e interpre-

tación ha sido aclarado reiteradamente por jurisprudencia de la Sala en el sentido de que ha de estarse a lo que dispone expresamente en cada caso la normativa particular de la materia en relación con el cumplimiento o efectividad de este pago por lo que -- autorizado por el Reglamento de Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales de 17 de Marzo de 1.952, el depósito de una tercera parte del importe de las multas como requisito habilitante para la interposición del recurso administrativo de alzada y cumplido este requisito por el actor no debe estimarse presentado en -- forma defectuosa el escrito inicial de interposición de este recurso, ni interpretarse el mencionado precepto del artículo 57 con la rigurosa amplitud que produzca el efecto de inadmisibilidad -- postulado por los representantes de la Administración al que por las razones antedichas y las de no entorpecer más que muy justificadamente el acceso del justificable a esta jurisdicción no proceda acceder".

La sentencia de 22 de Noviembre de 1.976, califica el requisito del solve et repete como de "norma en blanco o de reenvío" - que precisa por tanto de una ley formal donde con respecto a cada sector material se contenga dicha limitación para el acceso a la vía de impugnación, línea jurisprudencial que arrancado de la sentencia de la Sala 3ª de 12 de Febrero de 1.972, que precisamente declara inaplicable este requisito cuando de Corporaciones Locales se trata, se manifiesta en las sentencias entre otras, de 14 y 27 de Junio de 1.973, 4 de Octubre del mismo año, 16 y 21 de Abril de 1.976, y de Octubre del mismo año, y e de Marzo de 1.976.

En la misma línea que el anterior se pronuncian las sentencias de 7 de Diciembre de 1.976 y 31 de Marzo de 1.977.

La sentencia de 23 de Junio de 1.977, establece lo siguiente "El artículo 57.2.e), constituye una norma en blanco o de reenvío sin que en otras normas legales llamadas a integrar aquella se exija para la cuota discutida de la Seguridad Social Agraria, con motivo de la importación de productos derivados del campo, el previo pago como presupuesto inexcusable para discutir la procedencia de la cuota".

Particularmente significativa y trascendente, es la sentencia de 4 de Abril de 1.977, puesto que según ella "el solve et repete no solo constituye presupuesto de los recursos contenciosos administrativos, sino que además ha de exigirse para a su vez para agotar la vía económico administrativa".

Hemos hecho alusión a todas estas sentencias por demostrar un intento de humanización y dulcificación del rigor del principio solve et repete, de tal forma que habrá que acudir caso por caso a cada Ley -y no exclusivamente a la jurisdiccional- para determinar en que supuestos es de aplicación el desafortunado principio. En esta la consecuencia más importante que en mi sentir se puede extraer de la jurisprudencia posterior a la Ley de la Reforma de lo Contencioso Administrativo de 1.973.

De cualquier modo en los restantes puntos, se observa una tendencia muy semejante a la apuntada en las sentencias anteriores a la Ley de 1.973. En este sentido se acentúa aún más la tendencia antiformalista que se concreta en la posibilidad de presentar aval bancario siempre que la Administración pueda proceder al cobro sin el concurso del interesado y el aval no hubiese caducado -sentencia de 27 de Abril de 1.973-. Así mismo se permite la subsanación de la falta de presentación del documento, pero en general no se

admite el pago posterior al momento de iniciarse el proceso. Así - la sentencia de 20 de Diciembre de 1.974, señala que es doctrina constante en este Alto Tribunal recogida entre otras en sentencias de 27 de Junio y 24 de Octubre de 1.964, 26 de Junio de 1.965, 5 de Mayo de 1.966, 30 de Mayo y 20 de Diciembre de 1.967, 28 de -- Marzo, 1 y 20 de Junio de 1.968, 15 de Junio de 1.970, 31 de Marzo, 30 de Junio, 29 de Septiembre y 26 de Octubre de 1.971, 29 de Mayo de 1.962 y algunas otras, la de que el ingreso requerido por el mentado artículo 57, nº 2, apartado e), y a justificar aprove-- chando la concesión de plazo autorizado por su nº 3, ha de ser so lo un preconstituido, es decir anterior en fecha o por lo menos - no de fecha posterior a la de presentación del escrito de interpo sición del recurso contencioso administrativo; puesto que por un lado en el nº 2, del expresado artículo 57, bien claramente se es tablece que a este escrito se acompañará entre otros el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público, y por otro en su nº 3, para la concesión del plazo de diez días empieza por dejar sentada la razón de ser del mismo, diciendo "si con el es-- crito de interposición no se acompañan los documentos anteriormen te expresados el ateniende, en este caso el documento acreditati vo del pago ya para entonces hecho en las Cajas del Tesoro", y se acaba por dejar puntualizado así mismo la finalidad al indicar - que la Sala señalará el plazo de diez días para que el recurrente pueda subsanar el defecto del de la presentación del documento no acompañado con el escrito del recurso y acreditativo del pago-, - lleva consigo por lo relatado, que el pago previo de la cantidad controvertida, ha de ser condición habilitante para el ejercicio de la acción contenciosa, hasta el punto de que no es admisible - la subsanación permitida en el artículo 129, nº 1, de la Ley Rec tora de esta Jurisdicción, ya que no se corrige el defecto con la presentación de la carta de pago demostrativa de haberlo verifica do

do más tarde en trámite ya el recurso contencioso administrativo, pues lo único que debe subsanar es la justificación de que se pagó con anterioridad a la iniciación de este recurso, toda vez que lo contrario equivaldría a abrir un nuevo plazo de ingreso que no admite la norma jurídica por ser requisito preferente que constituye condición habilitante para el impulso de la acción encaminada a evitar demoras en los pagos fiscales o en el cumplimiento y efectividad de las sanciones y también recursos temerarios con propósito de conseguir esta clase dilaciones.

En el mismo sentido se manifiesta la sentencia de 13 de Abril de 1.976.

CONCLUSIONES QUE SE EXTRAEN DE LA JURISPRUDENCIA DICTADA TRAS LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1.973.

Primera.- La más importante consecuencia teórica y práctica que se deduce de las sentencia del Tribunal Supremo, reside en desvirtuar el contenido de la expresión "en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes", disminuyendo por ende la efectividad inmediata del inciso del artículo 57.2.e) que es calificado como "norma en blanco".

Segunda.- Sin embargo no se observa una línea uniforme en esta tendencia de dulcificar y especificar la dureza del principio, existiendo ejemplos aislados pero por ello muy significativos en favor de la introducción de una tesis absolutamente distinta y rigorista.

Tercera.- El principio de los demás aspectos, está sometido a

los mismos criterios que con detalle y coherencia han sido expuestos en páginas anteriores cuando analizabamos la jurisprudencia anterior a la Ley de 1.973.

4.3.- EL PRINCIPIO EN LA DOCTRINA DEL CONSEJO DE ESTADO.

El Consejo de Estado Español, se ha manifestado en algunos dictámenes sobre este principio. No obstante dado su carácter -- consultivo y no vinculante, la importancia de sus resoluciones reside más en la altura científica de los integrantes de este Organó, que en la auténtica y verdadera significación práctica de su doctrina.

De los dictámenes de que tenemos noticia, conviene citar -- los siguientes:

El dictamen nº 5.127 de 14 de Diciembre de 1.949, que utiliza la siguiente expresión: "Positivamente la doctrina del privilegio de la decisión ejecutoria, encuentra cumplida justificación -- en los textos legales que la enuncian de modo casuístico afirmado por una parte la ejecutoriedad de los actos administrativos y por otra explicando el alcance de esta ejecutoriedad según el principio solve et repete.

Como se puede observar configura el solve et repete como -- una consecuencia del principio de ejecutoriedad solución que como vimos anteriormente -páginas 33 y siguientes- no ha sido compartido por toda la doctrina. Esta solución criticable del Consejo de Estado, fue posteriormente rectificada por el propio Consejo en su dictamen nº 33.097, de 29 de Octubre de 1.964; "No obstante una --

posición defensista y de desconfianza hacia el administrado logró ampliar durante algún tiempo, la esfera material de aplicación de la regla, especialmente al terreno de las sanciones administrativas. Esa regla carece de acogida en los textos legales generales_ no solo en la esfera administrativa, sino tambien en la contencioso administrativa donde se ha pasado a la fórmula del simple recurso. Aún sorprenderá más observar que la regla solve et repete_ está igualmente ausente de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963. Alude también el dictamen a la Jurisprudencia - que impulsa esa franca recesión del requisito del previo pago que se observa en nuestro Derecho Legislado, partiendo de la inteligencia de que esa regla tiene el carácter de privilegio de la Administración".

Como podemos ver en este último dictamen posterior a la Ley de 1.957, el Consejo de Estado señala como dentro de la esfera administrativa que este principio fue objeto de recepción puramente casuística y muy relativa, postulando su eliminación o al menos - su progresivo debilitamiento.

CAPITULO V - EL PRINCIPIO EN EL PROYECTO DE CONSTITUCION ESPAÑOLA
DE 1.978.

La Constitución Española, no se ocupa desafortunadamente -- del tratamiento de este principio, defecto que estimamos notable y que exige su inmediata subsanación.

La referencia más cercana al tema la encontramos en el artículo 113 que si bien no aborda frontalmente la cuestión, nos puede servir de punto de partida para una posible derogación del -- principio en el marco de nuestro ordenamiento constitucional. Este precepto dispone lo siguiente: "La justicia será gratuita cuando así lo disponga la Ley y en todo caso respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar".

De acuerdo con este artículo, la justicia no es gratuita -- -aunque puede serlo-, siempre y cuando una Ley así lo consagre. - La Constitución por tanto autoriza a que una Ley establezca la -- gratuidad del acceso a los tribunales; entendemos no obstante que esta afirmación por ambigua debe ser matizada y desarrollada pormenorizadamente en las Leyes Jurisdiccionales. Al amparo de ellas se podrá consagrar dicha gratuidad -desiratum altamente sugestivo pero difícilmente realizable como el ejemplo del derecho comparado nos lo demuestra-.

La afirmación de "que en todo caso será gratuita respecto - de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar" no - es sino un reflejo de el principio de justicia que debe inspirar toda actuación jurisdiccional permitiendo el acceso a los tribunales a quienes carezcan de medios de fortuna. La mención constitu-

cional, recoge el beneficio de pobreza ya establecido anteriormente como vimos en la Ley de Enjuiciamiento de 1.881, y en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1.956. Consideramos por tanto que la Ley Fundamental Española, no ha introducido novedad esencial en relación con la normativa existente hasta la fecha.

Ahora bien, este precepto puede estimarse que se halla en contradicción con lo establecido en otros preceptos de la misma. Así el artículo 24, bajo el epigrafe de Las Libertades Públicas, establece que "TODA PERSONA TIENE DERECHO AL ACCESO EFECTIVO A LOS TRIBUNALES PARA LA TUTELA DE SUS DERECHOS A INTERESES LEGÍTIMOS, SIN QUE EN NINGUN CASO PUEDA PRODUCIRSE INDEFENSIÓN".

Ahora bien, nos podemos hacer la siguiente pregunta: ¿Es posible acaso, que se produzca el acceso efectivo a los tribunales sin que se produzca indefensión cuando no toda persona puede libremente acceder a ellos, sino solamente aquellos que carezcan de bienes materiales y los demás han de cumplimentar formalidades estrictas y muy gravosas económicamente?.

Estimamos que la respuesta a la pregunta formulada anteriormente, ha de ser claramente negativa, porque introduce una grave quiebra en otro principio consagrado en el capítulo 2º de esta Constitución: Me estoy refiriendo al principio de igualdad ante la Ley, sancionado en el artículo 13 de la misma, según el cual "Los españoles son iguales ante la Ley, sin discriminaciones por razón de nacimiento, de raza, de sexo, de religión de opinión o por cualesquiera otras circunstancias personales o sociales". Si según este precepto se sanciona la igualdad ante la Ley sin dis-

criminación por razón de circunstancias sociales -entre las cuales indudablemente podemos incluir las económicas, resulta evidente que carece de sentido el precitado artículo 113 cuando establece diferencias según la capacidad económica a la hora de litigar.

Por todo ello estimamos que el principio de igualdad debidamente entendido debe llevar aparejado como consecuencia inmediata el mismo tratamiento o al menos uno semejante en lo que se refiere al acceso a los tribunales. Cuando esto no ocurre ni ha acontecido al menos hasta el momento.

Del estudio conjunto de estos tres preceptos antes mencionados, resultaría que en defecto de una Ley que garantizase la gratuidad del acceso jurisdiccional, podría plantearse por los particulares el llamado Recurso de Amparo por violación de los derechos y libertades, previsto en el artículo 155 de la misma Constitución en relación con el artículo 48, apartado 2, de la misma Ley Fundamental, que prevee que "cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 13 ante los tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y a través del Recurso de Amparo ante el Tribunal Constitucional". De este Recurso de Amparo, entenderá el Tribunal Constitucional cuando hubiese sido ineficaz la reclamación ante otros tribunales, pudiendo interponerlo toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo.

De cualquier forma, todas las indicaciones críticas realizadas hasta el momento respecto a la Constitución, resultan un tanto aventuradas en el momento de redactar estas líneas -agosto de 1.978-, puesto que posiblemente el Senado modifique en algún pun-

to la citada Constitución. Sería deseable, que las declaraciones constitucionales, no se quedasen en afirmaciones gradilocuentes y vacias en muchos puntos de contenido, sino que especificasen y tutelasen con mayor precisión los intereses básicos de la Comunidad Nacional; y en este sentido la actividad del Senado, podría contribuir enormemente a la depuración conceptual y de contenido de algunos de los Principios Rectores de la vida de esta Comunidad.

CAPITULO VI - EL PRINCIPIO EN EL DERECHO COMPARADO.

De los escasos países donde se ha mantenido el principio, - debemos hacer particular mención al ejemplo italiano por ser el - que ha ejercido un mayor influjo en nuestra legislación y doctrina. Tengase en cuenta no obstante; que este principio ha sido suprimido en la práctica totalidad de la legislación de aquellos - países donde continuaba vigente, puesto que en la mayoría no se - reconocía el mismo.

6.1.- ITALIA.

Fue con la Ley de lo Contencioso de 20 de Marzo de 1.965, - N^o 2.245, cuando surgió en Italia el principio solve et repete -- con ocasión de que por ella se abolían los Tribunales Administrativos, pasando la función de juzgar en esta materia a la jurisdicción Ordinaria. Según el artículo 6^o de dicha Ley "En toda controversia de impuesto, los actos de oposición para ser admisibles en juicio, deberán ser acompañados del certificado de pago del impuesto excepto en el caso de que se trata de demanda de suplemento". Este precepto fue después recogido en Leyes Especiales, entre otras el artículo 149, de la Ley del Registro; el artículo 97, de la Legislación Tributaria sobre Sucesiones; el artículo 120, de la Ley de 11 de Julio de 1.907, n^o 560, sobre el Impuesto de la Riqueza Mobiliaria; el artículo 24, de la Ley Aduanera de 25 de Septiembre de 1.940, n^o. 1.424; el artículo 285 del Texto Unificado de - 14 de Septiembre de 1.931, n^o 1.175 sobre Haciendas Locales.

De lo expuesto, se puede decir que la regulación del princi

pio en la Legislación Italiana, tiene las mismas directrices por lo general que en el sistema español, con diferencia que los caracterizan como por ejemplo que en el español existe el beneficio de pobreza y en el italiano no, y que en Italia el principio comentado tenía menor amplitud que en España, puesto que es aplicable únicamente a las controversias en materia de impuestos lo que originaba frecuentes litigios entre la Hacienda que alega la falta de presupuesto procesal del previo pago y los ciudadanos que niegan que la controversia tenga carácter tributario y que por lo tanto no estén obligados a cumplir con tal requisito. Otra diferencia importante que caracteriza el sistema italiano, es que mientras que en España se exige como requisito para existencia del principio el -- que la resolución administrativa impugnada contenga una condena específica liquida y determinada en cuanto al pago, en Italia no, -- pues basta la existencia de la matrícula o de la orden de pago ya que de acuerdo con el ordenamiento jurídico italiano tales documentos tienen el carácter de ejecutivos con los que la Hacienda pone de manifiesto inequívocamente su pretensión a la percepción de una cantidad determinada.

Este principio ha sido objeto de una múltiple y variada literatura contraria al mismo. Prácticamente todos los autores italianos se han ocupado del estudio del tema, manteniendo unas opiniones -- normalmente contrarias a su vigencia. Podríamos citar entre otros los siguientes: Giannini, en su obra Istituzioni di Diritto Tributario, página 259 y siguientes, Editorial Giuffrè, Milano 1.974; -- Berliri, en sus appunti sulla Regola del Solve et Repete, nel Diritto Tributario in la Corte di Conti in Sede Giurisdizionale, páginas 1 y siguientes, 41 y siguientes y 237 y siguientes, 1.933; Micheli, in tema di Costituzione della Regola del Solve et Repete, Milano, -

Giufre, 1.960; y también en sus Presupposti Costituzionali del -- Solve et Repete, in Studi Parmensi, 1.951; Cocivera en sus Solve et Repete e Costituzione, publicado en Diritto e Pratica Tributaria 1.951, página 175, y en su obra Sulla in Costituzionalita del Sol ve et Repete, in Temi Tributari, 1.961, página 5; Mortera en sus Comentari del Codice di Procedura Civile, Volumen I, páginas 294 y 330; Napolitano, Illegittimita Costituzionale del solve et Re pete, in Rivista Italiana di Diritto Finanziato, páginas 10, 261, 1.961; Maffezoni, en sus Motivi o Limiti di Efficacia della Aboli zione del Solve et Repete, en Rivista Diritto Procesale, páginas 641 y siguientes, 1.961; y otros que figuran en la bibliografía.

En lo que varían los autores, es en cuanto la calificación o fundamento del Solve et Repete. Así mientras Mortare lo hace de rivar del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos y en el mismo sentido Borsi en su obra L'esecutorita degli atti - Administrativi in Studi Senesi, Tourino 1.901, volumen XVIII, pá ginas 123 y siguientes, y XIX, páginas 65 y siguientes, 1.902; -- Giannini, lo configura como presupuesto procesal o medio de excep ción procesal, para Zingali, se trata de un privilegio de la Ha-- cienda Pública, medio de tutela de los créditos fiscales siguiendo una interpretación política y pragmática. También existen inter-- pretaciones sincráticas como las mantenidas por la Jurisprudencia de la Corte Suprema Italiana. Así por ejemplo Vincenzo Filosa, en Archivio Finanziaio, volumen I, 1.955, página 440, nos cita multi ples sentencias tanto en apelación como en casación en la que se refleja tal postura: Así la sentencia de la Audiencia de Nápoles de 3 de Septiembre de 1.946 en que se establece las exigencias de política tributaria a que responde el citado principio dicien donos que la previa retribución de la cantidad debida por el con tribuyente para poder actuar ante la autoridad judicial, obedece

a la necesidad de una inmediata recaudación del impuesto sin dilaciones. Por su parte la sentencia unificada de la Corte de Casación, de 7 de Abril de 1.948, remacha que la observancia del solve et repete, se encuadra como una cuestión de jurisdicción irrelevable de oficio por el juez en cualquier estado y grado del proceso y por primera vez en casación. En sentido contrario la Audiencia de Génova en sentencia de 15 de Enero de 1.946, en el caso de Garibaldis contra Essattore Imposte di Genove, nos habla de presupuesto procesal, tesis que no debe acogerse por la clara ratio de la Ley de 20 de Marzo de 1.865.

La Jurisprudencia también ha matizado diversos aspectos del solve et repete, así en cuanto el momento del cumplimiento es ya pacífica la opinión de que el pago debe acontecer antes de la inscripción de la causa en el registro, porque el pago sucesivo a este primerísimo acto del proceso no sirve para sanar la Ley constatada situación de incompetencia -Sentencia de apelación, 9 de Marzo de 1.945, Palermo; Apelación de Génova de 15 de Enero de 1.946 La demostración del pago puede ser realizada únicamente por los modos previstos por la Ley -sentencia de casación de 24 de Enero de 1.946, nº 501-.

Se estima que el pago en concepto de depósito no puede considerarse cumplimiento del solve et repete -Sentencia de casación civil, Grecia, 11 de Diciembre de 1.944, nº 119-, porque el Estado no entra en disponibilidad de la suma.

La controversia, debe tener por sujetos, el ente perceptor o impositor y un sujeto pasivo, puesto que no supone controversia impositiva la que se verifica entre particulares para el reembolso.

so entre ellos de las cuotas pagadas -Casación Civil, Massimo, Foro Italiano, 1.948, nº 217-. La cualidad de sujeto pasivo o sustituto, es condición indispensable para la aplicación del principio, de manera que si el actor por Ley no ostenta tal condición no es ta sometido a tal principio -sentencia de casación unida de 29 de Enero de 1.948-. Es obvio que no se requiere la observancia del precepto si la demanda proviene de la Administración del Estado y debe ser decidida prescindiendo de la instancia del particular. -sentencia de casación de 2 de Mayo de 1.948, nº 302-.

En punto a la ejecución, y particularmente en reivindicación de bienes de terceros pignorados, es donde sobre todo se han originado encarnizadas disputas. Debe destacarse la sentencia de casación unificada de 21 de Abril de 1.947, que determina los límites de exención de un tercero en un litigio impositivo: El tercero que reivindica los bienes muebles pignorados por deuda impositiva, de be someterse a la regla solve et repete cuando eleve excepciones propias de un deudor impositivo. La rigidez de la regla se minora por un elemento que Filosa, califica de elemento de equidad: Cuando "Ictu Oculi y Prima Facie" sin necesidad de complejas indagaciones de hecho y de derecho resulta la falta de un título formalmente válido para exigir el tributo, o de la cualidad directa o indirecta del contribuyente que se opone al pago. -Sentencia unificada de casación de 7 de Abril de 1.948, citada en Massimo Foro Italiano, 1.948, nº 516-. No obstante algunas cortes menores -apelación de Nápoles en sentencia de 3 de Septiembre de 1.949- se oponen a esta dulcificación del rigor de la regla.

Es jurisprudencia constante, que cuando excepcionalmente la Administración Estatal está sujeta a un tributo local por expresa disposición legal, y no está exento del tributo mismo, no están -

sometidos a la observancia del solve et repete. En efecto la Corte Suprema, decidiendo siempre en sesión plenaria, ha resuelto la cuestión de si se aplica el solve a los siguientes entes, concretamente el ente económico de la Zootecnia contra la Comunidad de Castelmassa -sentencia de la Corte de Apelación de Venecia de 23 de Junio de 1.947; el citado Ente contra Dellarole para la Comuna de Moncalvo sentencia de apelación de Turín de 24 de Noviembre de 1.947-; el mismo Ente contra la ya citada Dellarole, -sentencia de apelación de Milan de 8 de Marzo de 1.948-; En efecto la Corte Suprema en las sentencias de 22 de Mayo de 1.948, nº 781; de 4 de Agosto de 1.949, nº 2.186; y 21 de Julio de 1.949, nº 1.916; ha casado y ha señalado el principio opuesto al apuntado anteriormente - por la Corte de Apelación, es decir: "Que cualquier ente público que ejerza funciones estatales delegadas por el Estado, aunque sea con caracter temporal, no está obligado al igual que el Estado a la observancia preventiva del solve et repete". La doctrina no obstante ha acogido con hostilidad esta interpretación extensiva de la casación a la excepción hasta ahora única respecto al deber impositivo a que estaban sujetos todos los contribuyentes como se pone de manifiesto en Archivo Finanziaio, volumen II, página 414. - Una norma similar, fue introducida mas tarde en numerosas leyes Italianas de naturaleza tributaria, como por ejemplo en el Reglamento de Impuesto sobre Construcciones, artículo 57 del Real Decreto de 24 de Agosto de 1.887, nº 4.024; y en la Ley Aduanera -artículo 15 del Texto Unificado de 26 de Enero de 1.896-; en el Reglamento para la aplicación del Impuesto sobre la Renta -artículo 120, del Real Decreto de 11 de Julio de 1.907, nº 560-; en la Ley sobre las Tasas del Registro -artículo 149, del Decreto Ley de 30 de Diciembre de 1.923, nº 3.270-; en el texto único de la Ley de Haciendas Locales -artículo 285, del Real Decreto de 11 de Septiembre de 1931 nº 1.175-. Debe tenerse bien presente, que en todos estos casos se

trata de oposición del contribuyente obligado a pagar determinados tributos al Estado, sea a otros antes de derecho público por disposiciones de carácter general o por efecto de determinados servicios o concesiones que tales entes realizan al ciudadano que no lo solicita.

El principio no se aplica nunca en los ingresos de los entes citados salvo disposición en contrario, más la doctrina italiana, ha introducido con el transcurso del tiempo, algunas limitaciones al rigor de tal regla, tanto de carácter objetivo como de naturaleza propiamente subjetiva. En efecto en cuanto a las primeras es pacífica opinión que el principio no puede encontrar aplicación, como antes indicábamos en aquellos casos en que aparezca evidente la invalidez formal del título, y respecto a las segundas cuando irrefutable y previamente falte la condición de contribuyente por parte de quien haya formulado la oposición. Más a una ulterior y lógica limitación conduce la sentencia de casación emitida en Pleno el 12 de Enero de 1.929, nº 150, en litigio entre la Administración Militar del Estado y la Sociedad Aduanera Nicolai, casando la sentencia de 27 de Abril de 1.937, pronunciada en el mismo litigio por la Corte de Apelación de Nápoles y estableciendo por primera vez el principio de la norma del solve et repete no es aplicable al Estado -o sea a una Administración Estatal, cuando esta sea deudora de un cierto impuesto respecto a una comunidad o ente de derecho público autorizado para imponer determinados tributos. La excepción así introducida viene mejor matizada por otra sentencia de la Corte Suprema de 26 de Marzo de 1.936, nº 1.046, que ha casado la sentencia de 17 de Julio de 1.934 de la Corte de Apelación de Florencia. La motivación de ambas decisiones es substancialmente esta:

Frente a la razón principal que sostiene la necesidad del sol

ve et repete respecto de cualquier contribuyente que es la de una rápida exacción del impuesto, que no debe demorarse por la oposición de aquel para de esta forma no entorpecer el desembolvimiento normal y eficaz de los servicios públicos, otra circunstancia más grave y notable induce a excluir al Estado de esta obligación: Primera, la consideración de que una Administración Estatal, no puede confundirse con la categoría de los deudores impositivos -- que oponen excepciones dilatorias o infundadas con el solo objetivo de solazar lo más posible el pago del tributo, Segunda la inconsecuencia que supone el que la facultad concedida por la Ley a los Entes Locales para servirse de las disposiciones dictadas para la exacción de los impuestos del Estado, venga a concretarse en una atribución de poder superior al del mismo Estado. Se observa demás en las citadas sentencias, que dada la vigente graduación jerárquica de los Entes Públicos que tienen por cabeza al Estado, si se reconociese una prevalencia temporal de los intereses de -- los primeros sobre el segundo de perjudicaría y disminuiría el -- principio de soberanía el Estado. Se pone por último de relieve -- que partiendo incluso del principio de presunción de legitimidad de la pretensión tributaria, se debe reconocer siempre que tal -- presunción no puede prevalecer en confrontación entre el ente primero y principal de derecho público y otro de carácter menor.

En algún caso esporádico se ha producido una semejante adhesión a la tesis anteriormente sustentada, así se dice en sentencia de 21 de Julio de 1.937, que el inicio -Instituto Nacional para los casos de los Empleados del Estado-, se equipara a la Administración y no está sometido al principio.

En otra sentencia de 29 de Enero de 1.948, la misma Corte Suprema partiendo del principio que la cualidad del sujeto pasivo es condición imprescindible para la aplicación del principio, ha establecido que la Asociación Nacional de Combatientes que no disfruta d tal cualidad por Ley, no está sometida a tal precepto.

Más debatido el caso de exclusión para las Hacienda depen- -dientes del Estado a la que se refiere la sentencia de 26 de Marzo de 1.933.

Refirámonos a las tres sentencias al Ente Económico de la -- Zootecnia. De su lectura se observa que incluso en el seno del más alto Consejo de la Magistratura, no existe un perfecto acuerdo sobre los motivos de las mismas. En la primera de las sentencias citadas, el concepto de casación ha sido claramente este: El Ente es un verdadero y propio Organo del Estado, y como tal debe venir dispensado de la observancia del precepto que examinamos. Motiva la sentencia con los siguientes términos: "En la especie concurre la hipótesis no de un simple Ente Público plenamente autónomo, incluso fi--nancieramente, que el Estado crea o reconoce para llevar a cabo -- funciones auxiliares del mismo; más que de un organo verdadero y - propio del Estado, al que este ha delegado alguna función delicada de carácter específicamente estatal, función que el Estado podría - haber cumplido directamente por medio de organos periféricos del - Ministerio de Agricultura, para los que el Estado ha creído oportu no crear un organo de caracter temporal y transitorio en momentos_ de emergencia y destinado a cesar apenas el periodo de emergencia - se haya superado.

Esta primera sentencia ha sido objeto de innúmeras censu--

ras doctrinales, al punto que la Corte manteniendo firme el principio de exención ha seguido una motivación diferente para superar el dilema suscitado por los enemigos del Ente, según el cual si era un organo del Estado su defensa correspondía a la Abogacía del Estado, mientras que si no era no se podía invocar la exención de la observancia del principio. Por ello la Corte Suprema ha cambiado sus argumentos, reconociendo que en el Ente de la Zootecnia, no puede ser considerado como un verdadero y propio organo del Estado, sino que debe ser tratado como una persona jurídica pública autárquica, llamada a actuar en interés del Estado en relación de coordinación y subordinación, De ello resulta que en Ente citado no siendo en sentido estructural un organo del Estado, asume no obstante bajo el aspecto funcional la posición jurídica de aquel cuando se presenta como destinatario y ejecutor de una carga específica conferida por el Estado y etinente a un interés público de carácter general del que el Estado es titular exclusivo y en el que no reúne ningún interés particular del ente. Este interés es el de reunión y revisión del ganado para el uso civil de la población y para las necesidades del Ejercito en guerra. A pesar de todo esta segunda motivación no estuvo inmune a la crítica. La más compleja y aguda proviene de Rnelletti, en que se manifiesta como la exención para el Estado se basa en consideración subjetivas, es decir en la personalidad del Estado como tal, vista no como entidad abstracta vacia de sus fines, de sus funciones, sino en la substancia de sus fines, competencia y obligaciones. Observa que la condición objetiva de la función independientemente de la consideración subjetiva del Estado, no puede ser razon de la exención realizada únicamente en favor del Estado, en cuanto que tal condición por si sola no acierta a explicar el porque de la exención se limita al Estado desde el momento en que las mismas funciones son en mayor medida comunes

a otros Entes Públicos y especialmente a Entes Territoriales, sin contar que en nuestro derecho administrativo -se refiere el italiano- son muchos los casos de servicios que siendo propios del Estado vienen atribuidos por la Ley a la competencia de otros Entes subordinados, y creados especialmente en el campo de la asistencia social y constituyendo todas personas jurídicas públicas que se delega una función estatal, Frente a esta opinión contraria, Moschella, -en Foro Italiano, 1950, IV página 136, en su artículo Tassa di Ocupazione di suolo Publico, Previo Giudicio Amministrativo e Solve et Repete- afirma que la cualidad de órgano del Estado, viene reconocida por Ley a este Ente, y se detiene a examinar particularmente la historia del Instituto y la variada naturaleza de sus funciones, concluyendo que la interpretación tan agudamente atacada es la única que revela sensiblemente sensibilidad jurídica de la que la doctrina hubiese hecho mejor complaciéndose y no doliose.

Lo triste señala De Matteis, es que la Corte Suprema ha renunciado a esta tesis retornando a la delegación de funciones estatales que siempre ha sido combatida. Por eso afirma que la cuestión de la observancia del principio, continua todavía abierta y susceptible del más amplio debate doctrinal y judicial hasta que no intervenga el legislador para aclarar una de las reglas más oscuras y controvertidas del actual ordenamiento en materia contencioso tributaria -Archivio Finanziario, volumen II, página 414, 1.951-.

Este principio, ha sido objeto como decíamos antes de severas críticas por parte de la doctrina. Desde Universo que lo califica de "regla insana, inicua, violenta y brutal" en Archivio Finanziario volumen IX, páginas 622 a 645 en su artículo In dubio contra Fiscum e Solve et Repete, hasta Giennini en su obra citada, página 259 que 1

conceptua como gravosa condición ha sido recientemente derogada - por una sentencia de 1.961 de la Corte Constitucional por enten-- der que el principio solve et repete, ataca a dos principios reco-- nocidos en la Constitución Italiana, estos principios son los de_ capacidad contributiva, y de igualdad jurídica establecidos en el artículo 3.24.53 de la citada Constitución, y a los que haremos - referencia cuando analicemos críticamente el citado principio.

Por su parte también la Corte Suprema en su pronunciamiento del 22 de Noviembre de 1.962, n° 89, sobre la ilegitimidad consti_ tucional del artículo 97 del Real Decreto Ley de 30 de Diciembre_ de 1.923, n° 3.270, referente al Impuesto de Sucesiones, y el ar_ tículo 18.2 del Real Decreto Ley de 28 de Febrero de 1.939, n° 334 relativo al Impuesto de Fabricación de Aceites Minerales, ha sos_ tenido que la declaración de ilegitimidad constitucional de una - norma de caracter general como aquella a que se refiere la senten_ cia n° 21 del 31 de Marzo de 1.961 -de la misma Corte en relación al principio solve et repete, contenido en el artículo 6.2 de la_ Ley de 20 de Marzo de 1.865, N° 2.248-, no comporta la ilegitimi_ dad constitucional de las normas singulares derivadas del mismo -- principio. Igualmente en orden al artículo 285 del Texto Unificado de Haciendas Locales, se ha sostenido que aquel reproducia el prin_ cipio solve et repete de manera autónoma respecto al artículo 6.2 ya declarado ilegítimo por la sentencia n° 21 de 1.961 que no se_ refiere de modo directo a la norma citada anteriormente. Se pueden no obstante referir a tal norma los argumentos anteriormente adop_ tados en la citada sentencia que reiterados a propósito del artí_ culo 149 de Ley del Registro y del 9.4 y del 17.5 del Real Decre_ to de 17 de Agosto de 1.935, n° 1.765, mantienen la validez res-- pecto a la controversia en torno al artículo 285 citado que no --

presenta características peculiares.

En la jurisprudencia de casación, tras la afirmación de que la sentencia nº 21 ya citada que sostenía que el principio solve et repete era constitucionalmente ilegítimo, por entrar en contradicción con los artículos 3, 24, 53 y 113 de la Constitución Italiana, ha cambiado de orientación declarando ilegítimas todas las demás disposiciones concernientes al solve et repete.

En síntesis los argumentos de la Corte Constitucional son los siguientes:

"El principio examinado implicaba una desigualdad de tratamiento entre el contribuyente en situación de satisfacer inmediatamente el tributo íntegro y aquel que carecía de medios suficientes para hacerlo efectivo".

"De otro lado, el uso de las palabras "todos y siempre" de los artículos 24 y 113, reiteraban el principio de igualdad del artículo 3º por lo que se refiere a la posibilidad de solicitar y obtener la tutela jurisdiccional en relación a otros particulares del Estado, y de otros Entes Públicos menores".

Por todo lo anteriormente apuntado, podemos con razón hablar como hace Correale de "necroscopia de un instituto" -necroscopia di un instituto in Nova Rassegna, 1.961, páginas 1.304 y 1.305-. El principio constituye pues a lo que la doctrina contribuyó de forma decisiva.

6.2.- PORTUGAL.

Tampoco en Portugal continua vigente el principio solve et repete.

A estos efectos son ilustrativas las palabras de Cerdoso da Costa en su Curso de Direito Fiscal. Libreria Almedina, Coimbra, 1.972, página 472; "la supremacia del Estado no aparece tan señalada en nuestra legislación como sería si por ventura se consagra se el principio solve et repete"; "no sucede esto entre nosotros, continua diciendo el Profesor de Coimbra, las reclamaciones y la impugnación judicial son admitidas y siguen sus términos sin la necesidad del previo pago del impuesto, independientemente de otras consideraciones es sin duda preferible la solución de nuestra Ley pues la misma sin aceptar las garantías del cobro del impuesto, tiene también en cuenta el interés legítimo del contribuyente en no pagar anticipadamente al Estado una deuda legítima". Apenas cuando el impuesto es cobrado eventualmente podríamos estar tentados a ver entre nosotros una manifestación del principio citado. Simplemente de lo que se trata en esta hipótesis es de una consecuencia necesaria de la naturaleza y régimen de cobranza eventual y no de una consagración como tal autonomamente del principio en cuestión.

El único supuesto en que según Cardoso, fue de algún modo consagrado en nuestro derecho el principio solve et repete, es en el caso de "los recursos interpuestos en procesos de transgresión", a los cuales conforme se dispone en artículo 262.2 se obligará a prestar caución en la forma indicada en el n° 1 del artículo 160.

Este proceso de transgresión, tiene un reducido ámbito de aplicación en derecho portugues, por lo que la significación del

principio se debilita enormemente.

6.3.- ALEMANIA.

En este país como fácilmente se puede decir, no se admite en modo alguno el principio citado.

La Ordenanza Tributaria Alemana debida a Enno Becker de 1.919 y modificada posteriormente por otras leyes, como la Ley de Adaptación Impositiva de 16 de Octubre de 1.934, y ultimamente en el año 1.977, no admite la existencia del principio. Citaremos dos preceptos en donde claramente se advierte la inexistencia de limitaciones para recurrir: El artículo 228 nos dice: "Procederán los recursos: 1.- En todos los litigios jurídicos públicos sobre asuntos tributarios. 2.- En todos los litigios jurídicos públicos sobre ejecución de actos administrativos en asuntos distintos a los designados en el apartado 1, siempre que los actos administrativos, tengan que ser ejecutados por organismos fiscales federales o de los landers según lo dispuesto en esta Ley y mientras no proceda expresamente otra vía jurídica. 3.- En los litigios jurídicos profesionales de los asesores fiscales, sociedades de asesoramiento fiscal, auxiliares en asuntos tributarios, y sociedades cuyo objeto de negocio sea la ayuda en asuntos tributarios así como en los demás litigios jurídicos públicos sobre la admisibilidad de la ayuda en asuntos tributarios. 4.- En otros litigios jurídicos públicos siempre que sean aplicables las disposiciones de esta Ley sobre recursos".

Prescindiendo de otros aspectos marginales, a los efectos de nuestro estudio nos interesa especialmente el análisis del artículo 249 de la citada Ordenanza que establece: "1. que los recursos

podrán ser presentados por escrito o consignarse en acta. Bastará con que en el escrito se deduzca claramente quien lo ha interpuesto. La interposición por telegrama, será admisible. La calificación errónea del recurso no implicará perjuicio. 2.-Valdrá un recurso como interpuesto si del escrito o del acto se dedujera claramente que el declarante se cree perjudicado por la decisión y desea su revisión. 3.- Los recursos deberán ser presentados ante el negocio del organismo cuya decisión se impugne. Será suficiente la presentación ante el organismo llamado a resolver -Organismo del recurso-, o ante el organismo competente para una instancia anterior. 4.- Al interponerse, deberá ser designada la decisión contra la que se dirige el recurso, en que puntos se impugna la decisión y se solicita su derogación. Además deberán ser los hechos que sirvan de motivación y los medios de prueba".

Como observamos del artículo 251, el principio solve et repete, en nada afecta a la llamada ejecutoriedad de los actos administrativos, y así en dicho precepto se sienta el criterio de que: -- "La eficacia de la decisión impugnada no quedará paralizada por la interposición del recurso ni se retrasará la percepción de un impuesto a causa de dicha interposición". Se admite no obstante la suspensión y así se debe de considerar el último inciso: "El organismo que haya dictado la decisión, podrá suspender la ejecución en su caso en virtud de caución".

De lo anteriormente apuntado, se deduce claramente que la -- prestación de garantías o cauciones, no es requisito esencial a la hora de recurrir, sino que únicamente presenta efectos aposteriori en cuanto a la suspensión, obligándose según la Ley de 13 de Julio de 1.961, creadora del citado artículo 251, a abonar intereses de

demora por la cantidad cuyo pago se hubiese suspendido en virtud del recurso cuando se desestime definitivamente el mismo desde el día de la incoación del proceso, hasta el día que termine la suspensión del pago. Si esta suspensión no se hubiera producido hasta después de la incoación del proceso, los intereses empezaran a devengarse desde el día de la suspensión del pago.

Como podemos ver, a diferencia de nuestro sistema jurídico - en que el previo pago es presupuesto de admisibilidad, en el derecho Alemán, para que sea admisible un recurso, tan solo se requiere que haya sido interpuesto en el tiempo -un mes- u forma prescritos.

6.4.- ARGENTINA.

En la legislación Argentina, ha sido apuntado también el principio Solve et Repete en virtud de la Ley 11.683, artículo 76, que señalaba, lo siguiente : "ninguna controversia tributaria, puede suscitarse en vía jurisdiccional sin pagar el impuesto determinado".

Sin embargo la doctrina de dicho país -Fonrouge, en derecho Financiero, volumen 1, editorial depalma, Buenos Aires; Bielsa en Estudios de Derecho Público, 2 Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1951; De Juan, en su Derecho Tributario, página 466-; han sometido a profunda revisión el principio del Solve et Repete.

Por ejemplo, para Bielsa, "la regla resulta especialmente de la naturaleza de título ejecutorio, y no solamente de la ejecutoriedad del acto administrativo fiscal". Es el título lo que sirve de base a la vía de apremio la cual no siempre se funda en el interés

del Estado sino en la naturaleza del credito. Por eso ella comprende creditos que no son del Fisco sino que pueden ser privados y que estan sin embargo en el mismo plano que los de aquel -articulo 308_ de la Ley 50-. En razon del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, la regla solve et repete, no se aplica cuando la decision no es ejecutoria, es decir cuando puede ser apelada en la via jerarquica; claro esta que la ley puede declararla ejecutoria e irreversible por el Superior Jerarquico; pero que la ley que asi lo disponga, afecta a un principio constitucional que hace del poder ejecutivo el Jefe de la Administracion Nacional segun el articulo 83, parrafo 1 de la Constitucion Nacional -tambien en el Orden Provincial domina este principio, y hace recaudar la renta de la nacion y decreta su inversion con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales -articulo 83, parrafo 13-.

Estima el citado autor que "la regla paga y recurre es logica", contrariando asi la opinion de otros destacados tratadistas. El contribuyente debe pagar y luego cuestionar lo que sea su derecho en juicio ordinario. Por eso dicha regla no se aplica dentro del poder administrador; el contribuyente puede apelar de una decision de la administracion de Impuestos o una Direccion de Rentas sin necesidad del previo pago, y las leyes que dispusieran lo contrario o las decisiones administrativas que lo interpretaran en --aquel sentido repugnarian tanto al principio de unidad del poder administrador, como al de las garantias jurisdiccionales.

Para De Juano, existe una doble base, juridica y financiera. La Primera la constituye la presuncion de legitimidad de los actos administrativos. La segunda, la necesidad estatal de garantizar los servicios publicos.

Ademas, de que el principio no se absoluto, puesto que existe ciertas escepciones, hay que destacar como señala Fonrouge que ha sido excluido por la Ley de Organizacion y Funcionamiento de los Tribunales Fiscales Argentinos en los recursos de apelacion por de terminacion de impuestos y multas pero no en las demandas por repeticion de impuestos.

En cuanto a las excepciones anteriormente apuntadas, señalamos como mas importantes las siguientes:

Primera.- No se aplica el principio cuando se trata de evitar un perjuicio irreparable.

Segunda.- Cuando asi lo establece expresamente la ley.

Tercera- En materia de multas fiscales, entendiendo por tales penalidades y no indemnizaciones economicas; pues es Estado no computa las multas como recurso ni las calcula como ingresos ordinarios normales.

Por otro lado la jurisprudencia que si bien en algunos casos ha afirmado: "que el cobro de las rentas fiscales no puede ser dificultado por los particulares con excepciones judiciales a no ser que esten ellas especialmente acordadas por la ley", a dulcificado el rigor de este principio sobre todo a traves de los fallos de los tribunales provinciales; asi el fallo de 8 de Noviembre de 1957 del Tribunal Supremo de Santa Fe, Sala segunda civil y comercial en que indica como la regla no tiene caracter absoluto y no debe ser aplicada cuando implique una arbitrariedad manifiesta. Por su parte la sentencia de 11 de Abril de 1956 en el caso Manrollo, establece que deja de ser aplicada cuando la inconstitucionalidad ha

sido planteada en el incidente de liquidacion del impuesto sucesorio y no en ocasion de su cobro.

Como se puede observar por la dulcificacion introducida tanto por la ley como por la jurisprudencia, asi como su supresion en los supuestos de apelacion por determinacion de impuestos y multas, el principio solve et repte ha quedado notablemente debilitado en su aplicacion a la realidad argentina.

Ademas en Argentina, se admite la llamada protesta contra el pago, es decir la declaracion voluntaria del contribuyente oponiendose al mismo o haciendolo bajo reservas de mantener o invocar un derecho oponible al pago; esta protesta funciona como requisito si ne quia non para poder luego ejecutar todo derecho respecto al pago. La protesta no es preciso hacerla en escritura publica, bastando todo acto que asegure su autenticidad que se halla notificado a la autoridad competente o funcionarios encargados de recibirla y una vez hecha en el primer pago, no es necesario reiterarla; no tiene efecto retroactivo; debe hacerse en ella referencia concreta al impuesto cuyo pago se protesta; la insuficiencia de la protesta debe ser opuesta oportunamente; no procede imponer costas al que pierde el pleito de repeticion por falta solamente de protesta.

6.5.- ESTADOS UNIDOS

La Constitucion de los Estados Unidos, no reconoce grandes limitaciones en cuanto a la posibilidad de interponer recursos.

El articulo 14, seccion 1º dispone: "que todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos, y sometidas a su jurisdiccion, son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados

en que residan. Ningun Estado podra dictar ni dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios e inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos, tampoco podra Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o propiedad sin el debido proceso legal, ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus limites jurisdiccionales la proteccion de las leyes igual para todos".

Como se observa el principio solve et repete implicaria una limitacion sin el debido proceso legal de los derechos fundamentales de la persona, con lo que incurriria en evidente inconstitucionalidad.

CAPITULO VII - ENJUICIAMIENTO CRITICO DEL PRINCIPIO.

Hemos visto hasta ahora lo que podríamos llamar el aspecto estructural del principio. Exposición anteriormente realizada, -- nos ha de servir para que en base a la misma realicemos algunas - consideraciones que definan nuestra postura en torno al tema que_ examinamos.

Nuestra primera afirmación es la de la urgencia inmediata de la supresión principio solve et repete ya que la subsistencia del - mismo generaría tan graves problemas de índole teórico y práctico_ que no pueden compensar en absoluto, las posibles ventajas de su - mantenimiento.

Tras esta aseveración de principio, indicaremos las medidas - que a nuestro juicio pueden permitir que la Administración de Justicia no se vea invadida por recurrentes maliciosos o temerarios,_ que es el principal argumento que se ha sustentado para la vigencia del citado principio. Así mismo intentaremos arbitrar una fórmula -- por la que los intereses pecuniarios de la Administración se vean - protegidos sin detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes reconocidos en la Constitución.

7.1.- NECESIDAD DE LA SUPRESION DEL PRINCIPIO SOLVE ET REPETE.

El principio solve et repete afecta a dos de los más importantes principios reconocidos en cualquier ley fundamental. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY, Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA, No podemos afirmar que ambos principios estén extinguidos sino que presentan notables concomitancias entre sí, ya que en realidad no_

hacen sino responder a un concepto unitario que es el de justicia, En este mismo sentido, las Notas del Seminario de Sainz de Bujanda Tomo I, volumen II, páginas 187 y 55, analizan ambos principios bajo el epigrafe común del Principio Constitucional de Justicia Tributaria.

Por todo ello aún cuando tratamos por separado cada uno de los mismos no debemos olvidar el espíritu unitario que los preside. Este análisis separado, es el que realiza el proyecto de constitución española y cuyas deficiencias técnicas, pondremos también de relieve.

7.1.1.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

El principio de igualdad o isonomía, se debe considerar como igualdad ante la Ley e igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, conceptos que no son equivalentes pero que evidentemente tienen vinculación entre sí. El primero más amplio en cuanto se aplique al impuesto se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la Ley tributaria. El segundo tiene relación con el impuesto en sí mismo, es decir como instituto financiero.

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa por oposición al régimen de privilegio de la época precedente -así lo destaca Belin, *L'Egalite des Citoyens devant les Charges Publiques*, Editorial Dalloz, Paris 1.936, páginas 1 y siguientes y 45 y siguientes-; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. En reali-

dad, había sido enunciado anteriormente en 1.767, por Adam Smith en su *Wealth of Nations*, libro V, capítulo II, al decir: "Que los subditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades, y que calificaba de la siguiente manera: En la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".

Es curioso, que más tarde desaparecería de las Constituciones Francesas la alusión al principio, permitiendo afirmar que este solo correspondía a la igualdad ante la Ley y no igualdad ante el impuesto, transformándose el concepto jurídico inicial en una noción económica de igualdad objetiva de los ciudadanos en la equidad fiscal y evolucionando desde aquí hacia una nueva noción jurídica de solidaridad ante el impuesto -así Largue en su artículo *La Solidarite devant L'Impot*, Revista La Jurisprudencia Francesa, - - 1.958, páginas 66 y siguientes-.

El principio de igualdad, no debe referirse a la igualdad numérica o absoluta, lo que dará lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas, de modo que no constituye una regla férrea porque permite la formación de ditingos o categorías siempre que estas sean razonables con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta o inútil contra determinadas personas o categorías de personas. Entendemos de la misma forma como lo hace el artículo 13 de la Constitución Española, que no sería lícito con arreglo al principio establecer diferencias tributarias esenciales por razón de raza, sexo, religión, ideas políticas o circunstancias sociales.

La igualdad, pues no ha de ser absoluta ya que esto implicaría la mayor de las injusticias, sino que esta ha de ser considerada en términos relativos, es decir evitando graves y palmarias discriminaciones entre distintos sujetos; para lograr esto necesariamente tendremos que acudir a la admisión de la figura por las exenciones siempre y cuando estas aparezcan justificadas, es decir fundamentadas en un ideal de justicia que como dice Sainz de Bujanda en Notas, páginas 192, solo puede ser un concepto unitario, "jamás la injusticia, -destaca el ilustre Profesor de Madrid- puede servir a la justicia"; es decir, que todo debe estar ordenado a la consecución de este objetivo supremo.

Como derivación del principio de igualdad, es necesario que los tributos se apliquen con generalidad, -es decir, sin privilegios-, abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la Ley y no a una parte de ellas, de tal forma que no es admisible que una parte de la población se vea gravada en beneficio de la otra.

Este principio de igualdad, como decían anteriormente, no significa que no se puedan reconocer ciertas exenciones -así Salvatore La Rose-, en su obra Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali, Milan 1.968, y Sainz de Bujanda -en su Teoría Jurídica de la Exención Tributaria, publicada en Hacienda y Derecho, nº 3, página 385- Lotio Paladin: Il principio costituzionale d'eguaglianza, Milano Fiufre 1.965 admiten una triple clasificación de las mismas las subjetivas, las objetivas y las exenciones mixtas. Como su propio nombre indica, las primeras se configuran fundamentalmente teniendo en cuenta la persona, las segundas en función del objeto o mejor dicho de las características objetiva -aunque como es evidente solo el sujeto puede quedar exento, y las mixtas que par-

ticipen de las características de ambas. Entendemos no obstante - que esta tercera categoría podía perfectamente haberse suprimido_ ya que la exención participa preponderadamente de los caracteres_ subjetivos o de los objetivos, por lo cual solo en supuestos muy_ excepcionales podemos reconocer la existencia de las exenciones - mixtas.

De cualquier forma, el tema de la exención es uno de los más vidriosos y difíciles de matizar en el terreno jurídico tributario puesto que lo subyace en el fondo de la exención no es sino la proyección de unas fuerzas políticas que detentan el poder en cada -- momento histórico, y al socaire de la defensa o de unos pretendi-- dos intereses de justicia lo que hacen es inclinarse decididamente por una ideología que puede estar en clara contradicción con el -- principio de justicia que debe inspirarles.

En base a todo ello entendemos que el concepto de igualdad,_ es muy difícil de llevar a la práctica, de una matización teórica ex_ traordinariamente complicada, y por todo ello de difícil operativ_i_ dad,

En lo que concierne al principio que estudiamos, resulta evi_ dente que al amparo de la figura de la exención podría entenderse_ que se respeta la igualdad ante la Ley al reconocerse como ya vimos en su momento el beneficio de pobreza, que no supone sino una exen_ ción para los carentes de medios económicos. Este ha sido tal vez_ el argumento que se ha sustentado por algunos para decir que todos son iguales ante el proceso, con la excepción hecha de los declara_ dos pobres.

Más este argumento, no por sugestivo deja de ser notoriamente

falaz; efectivamente, aparte de que en algunos países el beneficio de pobreza no se reconoce, hemos de destacar que incluso en aquellas legislaciones donde se admite -como la española- se hace en un sentido absolutamente restrictivo sometiendo a una pluralidad de requisitos tasados lo que la hacen inviable para la mayoría de los contribuyentes. Pero es que además, entre los propios contribuyentes, existen notorias diferencias económicas -sin necesidad de incidir en los supuestos de pobreza-, y la aplicación del principio puede generar y aumentar tales diferencias. Además de ello las consecuencias pecuniarias que la aplicación de ello puede producir, son muy graves, basta solo imaginar la dificultad de disponer -incluso por la vía del aval- de las cantidades necesarias para dar efectividad a dicho principio. En muchos casos contribuyentes respetables, honestos y conscientes de sus obligaciones no pueden ejercitar los derechos correlativos a las mismas --entre ellos el esencial de acceso a la justicia-, por la imposibilidad de disponer de las citadas cantidades.

Entendemos por tanto, que si no se quiere que el artículo 13 del Proyecto de Constitución Española, -ya citado a propósito del análisis que hicimos de dicha Ley Fundamental-, quede convertido en una mera declaración formularia y vacía de contenido, es preciso que se establezca una Ley en la que se suprima con carácter de urgencia el principio solve et repete.

7.1.2.- EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

También este principio, se ve notablemente afectado por la citada regla. No obstante, la conceptualización del mismo depende de caracteres tan peculiares y de elementos tan difíciles de concretar en algunos casos que la virtualidad del mismo queda también -

en entredicho.

Este principio ha sido objeto de un análisis detenido por la doctrina y por el derecho constitucional comparado. Como autores - más representativos que se han ocupado del estudio del principio, - destacaremos en primer lugar a Giardina, en su obra titulada *Le Ba si Teoriche del Principio della Capacita Contributiva*, Milan 1.961 Sainz de Bujanda, en su obra *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español*, publicado en *Hacienda y Derecho* n° 3 Madrid, Instituto de Estudios Políticos, página 181; y en *La Gran Paradoja de la Ley General Tributaria*, publicada en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 54; Cortes Dominguez, en su artículo *El Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica*, publicado en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 60 y su artículo *Las Estimaciones Objetivas* Pérez de Ayala en su artículo *La Estructura Económico Financiera Interna en Nuestro Sistema Tributario*, publicado en el *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 65 y 66, entre otros.

Este principio que como digo ha sido objeto de un análisis - detenido por parte de la doctrina, carece a mi juicio de una operatividad real, al menos si está formulado en los términos en que se recoge en algunas constituciones como el *Proyecto de Constitución Española*. Antes de detenernos en la exégesis del artículo 26 en -- que se recoge, realizaremos algunas consideraciones teóricas sobre dicho principio.

Según la formulación tradicional o clásica, se trata de un - deber referido a ingresos públicos obtenidos a través de técnicas particulares y manifestadas en obligaciones legales a cargo de los

destinatarios de dichos ingresos públicos. Según esta concepción, el deber se refiere a los tributos exclusivamente como contribuciones obligatorias, quedando así excluidos una serie de ingresos públicos como por ejemplo los precios. Dentro de esta formulación tradicional o clásica, cabe aun una interpretación mas restrictiva limitando el deber exclusivamente al impuesto con el que se financia el gasto del ente público. Esta es la posición de Serliri en sus Principi, página 385. Se hacen así viables la contribución general con la cuota individualizada para el sostenimiento del gasto residual, pudiendose así distinguir una obligación impositiva de las restantes obligaciones tributarias.

Para Musgrave, en su obra Teoria de las Finanzas Públicas -- Editorial Aguilar, páginas 94 y siguientes, el gasto se puede financiar a través de cualquier tipo de ingresos públicos, según el principio del reparto del gasto constitucionalmente establecido. Esta teoria del autor anglo-sajon, estimamos no es muy congruente con el principio de capacidad contributiva tal como aparece formulado al menos en las legislaciones latinas.

Para Mafezzoni, Il Principio di Capacita Contributiva nel Diritto finanziario -Tirín 1.970, página 51-, los gastos públicos se satisfacen con todos los ingresos públicos, aunque como el mismo reconoce no se acepta ni doctrinal ni jurisprudencialmente hablando. El autor italiano, somete a revisión la teoria clásica indicando que obedece a una inadecuada concepción del principio de capacidad económica. Esta capacidad viene determinada por el uso del servicio público, es decir el principio distributivo que es el que rige en materia de los citados servicios.

Por nuestra parte entendemos que si bien no se matiza en la mayoría de los textos constitucionales ni en las Leyes ordinarias a que tipo de ingresos se refiere la norma, creemos que la concepción tradicional que limita la capacidad contributiva exclusivamente a los tributos es la más adecuada ya que existen ciertos ingresos públicos -como pueden ser los que cita Mafezzoni- donde la capacidad económica no solo no se demuestra sino que queda postergada y en muchos casos autenticamente olvidada. Imaginemos el supuesto de los precios satisfechos por el disfrute de ciertos transportes; en estos casos la capacidad económica se olvida al satisfacerse normalmente con carácter unitario.

Contribuir, es tutelar necesidad a financieras del ente público; privarse de un derecho al que el sujeto tiene "pleno derecho". Deber pecunario por hecho lícito que implica soportar la carga destinada a la cobertura del gasto público; de ahí el notable paralelismo existente entre el deber tributario y el control del gasto público.

Las normas constitucionales, se refieren solamente a una forma de sostenimiento: Contribución que podríamos llamar tributo.

La articulación técnico jurídica de dicha contribución o tributo, se desarrolla por ley ordinaria, exigiéndose una estructura contributiva de los presupuestos de hecho tributarios, los cuales deben reflejar la capacidad de los sujetos pasivos para contribución es decir deben recoger la fuente de la que puede detraerse el tributo.

El principio de capacidad contributiva es por tanto equivalente a capacidad económica a efectos del tributo; la capacidad económica

ca por su parte significa un criterio de reparto con arreglo a un ideal de justicia tributaria.

Ahora bien: ¿Cual y cuanto es la riqueza imponible?. La respuesta no se determina en las Leyes Fundamentales, sino que ha de fijarse -aunque difícilmente esto se realiza- en las leyes ordinarias. Debe distinguirse pues lo que Giardina donominaba "capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa". La primera, es la actitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; esta capacidad absoluta, puede ser perfectamente configurada en -- las Leyes fundamentales. La relativa, significa la concepción o especificación de la oabsoluta, es decir consiste en la especial idoneidad de un cierto sujeto pasivo para concurrir a dichas cargas; esta capacidad relativa recibe el nombre de proporcionalidad -Notas de Sainz de Bujanda, tomo I, volumen II, página -. Este -- principio de proporcionalidad, se ha de fijar en base a unos índices o manifestaciones concretas, como pueden ser la renta, el patrimonio, los bienes, etc. De cualquier forma somos muy escepticos porque la realidad española así nos lo demuestra palmariamente, de que algún día llegue a consagrarse con claridad y eficacia.

Más analicemos a la luz de la Ley General Tributaria de 28 - de Diciembre de 1.963, si el principio de capacidad económica o -- contributiva se consagra a nivel tributario:

La propia exposición de motivos de la Ley, y el artículo primero de la misma, señalan como objetivos básicos, el establecimiento de los principios básicos y normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español. En esta declaración de principios se encierra una importante consecuencia, la necesidad de que el principio de capacidad económica se recoja y -

desarrolle a nivel positivo la Ley ordinaria; veamos como esto no se ha cumplido: El artículo tercero de la misma Ley, establece -- que la ordenación de los tributos, ha de basarse en los principios de capacidad, de generalidad y equitativa distribución de las cargas fiscales. De esta formulación, resulta indubitado que el principio de capacidad económica puede entenderse recogido al amparo de la expresión "equitativa distribución", puesto que como vimos antes capacidad económica significaba reparto justo de la carga. Más e esta declaración que se contiene en el Título Preliminar de la Ley, es objeto de matizaciones en cierto modo incorrectos en otros preceptos de la misma: En efecto el artículo 26, al referirse a los tributos, los clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales, sin ofrecernos un concepto de tributo aunque este pueda deducirse de la clasificación de los mismos. Pues bien, al referirse a las contribuciones especiales y a las tasas, no hacen mención alguna al principio de capacidad económica -defecto gravísimo desde el punto de vista teórico y de incalculables consecuencias desde una perspectiva práctica-, sino que solo lo hace cuando alude al impuesto de los siguientes términos: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por hechos, actos o negocios que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo por la posesión de un patrimonio, la circulación de unos bienes y la adquisición o gastos de una renta". Como se puede claramente observar, el principio de capacidad económica -recogido en el todavía vigente artículo 9 del Fuero de los Españoles; "los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica" -parece que se limita exclusivamente el caso del impuesto, cuando esto no es lo lógico teórico y practicamente. Por otro lado las manifestaciones que recoge el citado artículo 26 como de capacidad económica, son evi-

dentamente las más frecuentes pero no por ello las únicas; entendamos por tanto que incluso su matización positiva adolece de insuficiencias notables.

Pero pasamos a considerar la cuestión más importante que es la de determinar si la capacidad económica debe también operar en los restantes tributos y por tanto considerarse estos como otras tantas manifestaciones del deber de contribuir.

Las tasas son tributos, cuyo hecho imponible está constituido por la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público a la realización de una actividad que se refiere - - afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. De esta definición, no podemos deducir que se tenga en cuenta la capacidad económica, y por ello se ha llegado a afirmar por Vicente-Arche en su ciclo de conferencias sobre el citado principio que el Instituto de Estudios Fiscales impartió en el Curso 1.975-76, que es dudoso que la imposición de tasas pueda basarse en el deber constitucional de contribuir; parece más bien que se fundamentan en las normas que facultan para imponer legalmente prestaciones patrimoniales.

Por su parte, García Enterria, Revista de la Administración Pública, nº 12, 1.963, página 136 y siguientes, señala que solo en sentido amplio expresan contribución las tasas de servicio público. Se ha llegado a destacar incluso que no existe en la tasa concurso a los gastos públicos, porque la prestación es receptiva, así Gaffuri.

Más entendemos que la anarquía existente durante muchos años en materia de tasas -las parafiscales, establecida durante mucho

tiempo al margen de principio de legalidad y fuera de los Presupuestos del Estado-, no significa que en las mismas no haya de tenerse en cuenta el principio de capacidad económica. En este sentido la Ley de Bases de Régimen Local de 19 de Noviembre de 1.976 -Bases 19 a 21-, establece ciertas exenciones en el ámbito municipal y provincial para ciertos sujetos que carecen de capacidad económica. Si esto se hace en una normativa donde las tasas alcanzan su mayor significación cuantitativa y cualitativa, resulta evidente que hemos de estimar aplicable el principio de capacidad contributiva también en materia de tasas.

Otro tanto podemos decir de la contribución especial configurada como tributo cuyo hecho imponible está constituido por el beneficio o aumento de valor de un bien como consecuencia de la realización de obras públicas y del establecimiento o ampliación de un servicio público.

Aunque se haya afirmado que la contribución especial no es -- una manifestación del deber contributivo y de ahí su denominación especial por referirse a un círculo muy reducido de sujetos para la cobertura de un gasto residual, no es menos cierto que en la anteriormente citada Ley de Bases de 1.975, y en el Real Decreto de 30 de Diciembre de 1.976 que la desarrolla, se reconocen exenciones, basadas en la capacidad económica.

Como consecuencia de todo lo anteriormente apuntado, hemos de llegar a la conclusión de que el principio de capacidad económica, ha de ser aplicado a todo tipo de tributo, y no solamente al impuesto.

No obstante este principio, tal y como aparece erróneamente -

formulado en la Ley General Tributaria, ha sido posteriormente desvirtuado por otros preceptos de la misma ley -artículos 47 y siguientes, que determinan el régimen de la base imponible-, en lo que Sainz de Bujanda con razón califica "como la gran paradoja de la Ley General Tributaria". En efecto, mientras que por un lado es formula el principio de capacidad económica, de otro se olvida el mismo cuando la base imponible se fija a través del régimen de determinación objetivo, es decir a través de signos, índices o módulos previstos en la Ley de cada tributo. Este sistema de evaluación globales y convenios, vigentes durante muchos años -en la actualidad se observa una tendencia a su eliminación-, con un carácter primordial y criticado por el ilustre Profesor de Madrid en su discurso de entrada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, titulado la Determinación de las Bases Imponibles, ha constituido un gravísimo atentado contra el citado principio de capacidad económica. No puede por tanto extrañarnos, las deficiencias, lagunas e incorrecciones de todo tipo que se presentan en la Legislación Española.

Este principio, ha de suponer un límite importante, consustancial de la existencia y ejercicio del poder financiero de cualquier ente público y que abarque a todos los gastos publicos. El deber contributivo, ha de referirse a todos los ciudadanos, y por tanto también a los extranjeros aunque con respecto a estos pueden existir algunas matizaciones peculiares, y en nuestro derecho la formulación del artículo 9 del Fuero de los Españoles podría conducir al absurdo de excluir a los extranjeros.

El principio de capacidad económica, debe afectar a todas las haciendas, es decir tanto a la Hacienda Estatal, como a la Municipal, Provincial e Intitucional.

La determinación de la capacidad económica, ha de ser efectuada por la Ley y únicamente a través de ella, En tal sentido, haremos un análisis de como se reconoce este principio a nivel del Proyecto Constitucional Español. Señalaremos como antecedente del mismo el artículo 53 de la Constitución Italiana que establece lo siguiente: "Todos los ciudadanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva; el sistema tributario está informado por caracteres de progresividad".

Este precepto de la Ley Italiana en la que se inspira en parte el Proyecto de Constitución y las Leyes de Reforma Fiscal Españoles -recuerdese el pago anticipado por trimestres en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, ha sido criticado fuertemente por Berliri en su Corso Istituzionale di Diritto Tributario, página 114: Se trata según él de una disposición cuya función no es la de garantizar la libertad de los ciudadanos, sino por el contrario limitarla afirmando su deber y correspondientes derechos del Estado. A pesar de ello, continúa diciendo, termina por ser una norma de garantía, en cuanto que indirectamente limita el derecho de supremacía tributaria del Estado, ya que si el ciudadano solo tiene obligación de contribuir a las cargas públicas en razón a su capacidad económica, es obvio que el Estado no puede constreñirle a pagar más de lo limitado. Además si el interesado debe contribuir con los demás sujetos en función de su capacidad económica, resulta evidente que para establecer la parte de tal concurso se ha de tener en cuenta principal sino exclusivamente a la capacidad económica, y por ello el Estado no puede establecer impuestos mediante un distinto perímetro.

La jurisprudencia ha configurado el precepto constitucional italiano con un carácter preceptivo y no meramente programático -

-es de esperar que nuestro Tribunal Supremo siga esta misma línea-. Esta declaración jurisprudencial, plantea un doble orden de problemas. Prescindiendo del relativo a la identificación de los sujetos obligados a contribuir, hemos de centrarnos en la determinación -- del concepto de capacidad contributiva.

Según una opinión extendida entre los economistas, tal expresión sería tan vaga e imprecisa que convertiría al artículo 53 citado en algo totalmente inoperante a un recipiente vacío que se -- puede llenar como se quiera.

Aun reconociendo la extremada indeterminación de la expresión constitucional, tal conclusión nos parece ciertamente excesiva. Es obvio que la norma examinada, tiene por lo menos un contenido negativo bien neto y preciso: El deber de concurrir a las cargas públicas, es decir de pagar los impuestos en función de la capacidad económica; de ahí la irrelevancia de todas las circunstancias que no inciden sobre la capacidad contributiva. De ello se extraen las siguientes conclusiones -por Gaetano Liccardo, en *Introduzione allo Studio del Diritto Tributario*, parte primera, Napoli, 1.962, páginas 251 y siguientes-; El citado precepto determina el modo de concurrir las cargas públicas, es decir el deber político-social del concurso coactivo a las citadas cargas. El derecho a la imposición es un poder deber. El principio de capacidad económico, equivale según el, a un principio que goza de auténtico sentido jurídico, simbolizador de la justicia tributaria de lo que deduce las siguientes aseveraciones: Primera, Igualdad impositiva, segunda, - igual distribución de las cargas tributarias, tercera, admisibilidad de la tasación diferenciada; cuarto, admisibilidad de concesión de exenciones previa la subsistencia de particulares presu- -

puestos, quinto, el carácter ático de la imposición y la no sujeción en las hipótesis de inexistencia de un mínimo de subsistencia - mínimo vital-. A estas conclusiones, añade Berliri -obra citada-, que la progresividad del sistema impositivo ni puede llegar a privar al contribuyente al menos de una suma suficiente para su mantenimiento.

En la misma línea de atribuir al principio carácter jurídico se encuentran las Notas de Sainz de Bujanda, tomo I, columnen II, - para las cuales a lo más que puede llegarse es a afirmar el carácter paralegal del principio pero nunca llegando a considerarlo como meta jurídico. La capacidad económica es el instituto básico -- del derecho tributario, cualidad jurídica de sometimiento a los deberes tributarios que influye directamente sobre la personalidad, entendida esta como condición del sujeto de derecho-Cicu, en el -- Concepto de Status in Studi in Bnore di Vincenzo li Mongelli, Napo les, 1.917, páginas 61 y siguientes. Esta capacidad, resulta justificada por un vinculum juris-pertenencia personal o pertenencia -- económica-.

Como podemos observar de los anteriormente expuestos, son -- multiples las opiniones vertidas en torno al principio de capacidad económica. Nuestra posición personal se asemeja bastante a la mantenida por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, en el sentido de reconocer carácter jurídico al principio, puesto que esta recogido en todas las leyes Fundamentales del mundo occidental, y en múltiples leyes ordinarias. Ahora bien esto no empece que consideremos como el citado principio aparece tan vagamente desarrollado no solo en nuestro país sino como hemos visto en otros tan señalada tradición jurídica como Italia que afirmemos la casi total inoperatividad e ineficiencia del principio. Para --

contribuir a darle mayor relieve, se exigiría una declaración constitucional mucho más coherente que la que realiza nuestro artículo 29 del Proyecto Constitucional: "Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en criterios de justicia, equidad y progresividad, y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio". .

Esta formulación constitucional, ha venido a suplir la deficiente redacción que el artículo 26 del Proyecto de Constitución - antes de ser examinado por el Congreso decía: "Los tributos se exigirán en atención a la renta, el patrimonio o la actividad". Redacción imperfecta ya por defecto, ya por exceso, puesto que si los redactores de la Constitución habían pretendido que la renta, el patrimonio y la actividad son reflejo de la actitud a contribuir - solamente la renta lo es en puridad, y el patrimonio y la actividad en cuanto fuentes posibles de renta pueden considerarse signos o indicios de la existencia de la capacidad de tributar. La redacción del precepto de la Constitución, también pecaba por defecto - porque a su antigua redacción debían de incorporarse como materia imponible los bienes y servicios, los elementos patrimoniales y las actividades productivas.

Afortunadamente la expresión que recoge el artículo 29, resulta ser mucho más satisfactoria de la del anterior artículo 26, y esto es así, porque no contiene matizaciones que pudiesen constreñir y reducir el principio sino que se refiere genericamente con una corrección implecable principio de capacidad contributiva. Con absoluta congruencia abandona el desarrollo de ese principio a las leyes ordinarias, y únicamente apunta los principios que han de --

inspirar el sistema tributario en bloque: Es aquí donde podemos formular leves reparos a su terminología, puesto que se refiere en plural a criterios de justicia, equidad y progresividad, cuando en realidad, la equidad y la progresividad, no son sino manifestaciones específicas del criterio de justicia. Por todo ello la referencia a la prohibición de la confiscación resulta inútil cuando no perturbadora. La justicia resulta algo incompatible con la requisita absoluta, salvo en situaciones excepcionales -guerra, epidemia, inundación-, en donde el propio valor justicia, podría imponer dicha confiscación.

En lo concerniente al principio solve et repete, resulta absolutamente claro que su admisión choca frontalmente con el principio de capacidad económica y en concreto con el principio de justicia que debe inspirar el sistema tributario. No es justo que el contribuyente quede indefenso por la imposibilidad de satisfacer en un cierto momento el tributo. Es evidente que al existir capacidad económica se debe tributar, pero no es menos cierto que el tributo implica un poder-deber como antes señalábamos, y en este sentido el contribuyente, no debe estar privado por una elemental razón de justicia de la posibilidad de interponer los recursos que estime pertinentes siempre que no lo haga con notoria temeridad o mala fe. Desconocer esto significaría olvidar como el pago de tributos, según la capacidad, económica, incide de forma diferente según la categoría social y económica de los contribuyentes para alguno de los cuales resultaría perfectamente posible el pago y por ende el recurso y para otros absolutamente inviable, de todo ello deducimos la necesidad de un propunciamiento expreso en orden a la supresión del citado principio, pues en otro caso, una vez entrada en vigor la Constitución, se podría solicitar y obtener la anulación de la Ley de Jurisdicción de 1.956, y de la Ley de Reforma de la -

misma de 1.973, por conculcar lo dispuesto en una norma superior_ como es la Constitución.

Mas imaginamos que se produce la derogación del principio - solve et repete. ¿Como podríamos entonces conciliar los intereses de la Administración de Justicia y Tributaria, con los derechos - fundamentales de los administrados?.

Aqui reside tal vez la cuestión más decisiva que hemos de re_ solve.

La Argumentación fundamental en favor del citado principio, _ reside en que mediante el mismo se evitan litigios imprudentes o - dolosos al mismo tiempo que se obtienen los recursos necesarios -- con los que hacer frente a la necesidad y servicios públicos; pero como hemos dicho anteriormente, esto entra en contradicción con - - otros derechos fundamentales, reconocidos en la Constitución y que de ningún modo conviene postergar. ¿A traves de que mecanismos ju_ rídicos podríamos conciliar ambos aspectos?.

7.2.- FORMULA CONCILIADORA DE LOS INTERESES EN JUEGO.

Entendemos que son perfectamente compatibles los intereses - de los contribuyentes con los de la Administración. El derecho com_ parado nos ofrece un claro ejemplo de llo. Si esto es así, ¿porque no intentar transplantar esos sistemas foráneos a nuestro pais?.

Lo que resulta indudable, es que no puede impedirse el libre acceso de los ciudadanos a los tribunales de justicia; en otro ca_ so conculcaríamos principios fundamentales de la Constitución. Aho_

ra bien, si este libre acceso se traduce en una serie indefinida de litigios que aumentarían considerablemente el ya de por sí recargado sistema judicial español, hay que arbitrar un procedimiento que dificulte cuando no evite los recursos imprudentes o temerarios.

La fórmula consistiría, no solamente en la posible imposición de las costas al recurrente temerario o de mala fe, sino también a la posibilidad de configurar como una auténtica infracción dolosa o culposa la actuación del contribuyente en que palmariamente se demostrase dicha intención. Resulta claro la enorme dificultad de demostrar la existencia de tal ánimo y esto es algo con lo que evidentemente hemos de contar; pero por ello no debemos marginar la significación que una fórmula semejante podría tener en orden a las relaciones Administración-contribuyente: Existiría en estos una mayor confianza hacia aquella, que dejaría de ser titular de unos derechos exorbitantes; más que imponer, importa al edicar, y en esta tarea deben poner todos sus afanes los órganos tanto de la administración de justicia como de la propia administración tributaria. Esto lo pone de relieve con gran claridad el Profesor - - Sainz de Bujanda en su artículo titulado la Teoría Jurídica de la Educación Tributaria, página 26 y 26.

Consideramos que antes que establecer tantas limitaciones a la hora de recurrir, que coarten notablemente la libertad de los contribuyentes y efectúan decisivamente a su capacidad contributiva es preferible inspirar su conducta conforme a un ideal de justicia tributaria. Ahora bien, no se nos oculta, que tal proceso intelectual hubiese exigido ineluctablemente una formación tributaria, una educación fiscal solidaria con las exigencias de la comunidad en estrecha conexión con los integrantes del Cuerpo Tributario. De ahí que estimemos imprescindible la concienciación en los deberes fis-

cales como tarea urgente que debe abordar la Administración Financiera y la Tributaria en concreto. Esta concienciación implica -- una labor educativa, labor que se ejercita sobre el hombre que es ciertamente una realidad pero de tal naturaleza que lleva en su propia entraña la posibilidad y el anhelo de su desarrollo y perfeccionamiento. En toda labor educativa es inexcusable la existencia de un ideal, de una meta, de un tipo de perfeccionamiento humano hacia cuya consecución tiende el proceso educativo; la educación ha de servirse de unos métodos o instrumentos que hagan posible la aproximación de la realidad humana tal como se ofrece antes de que el educador actúe sobre ella al tipo ideal de hombre que -- aquel desearía ver encarnado en el educando. Tal ideal como estado de tensión entre el ser y el deber ser del hombre es algo por esencia permanente, No obstante el ideal como un vago y estricto anhelo de perfeccionamiento, no es concepto esencialmente útil; en -- nuestro sentir, es preciso que tal ideal se concrete, se singularice y se individualice, pero los ideales cambian según las épocas y lugares. Como señala Zulueta en su obra Del Ideal en la Educación y en la Política, en la Revista Génesis de las Artes, Madrid, 1.911, Tomo III, página 2, "El sentido y el valor de la vida humana consiste en sacar de la realidad el ideal que en meta -- se halla latente". Ahora bien para conocer el tipo de perfección -- en que se concreta el ideal tributario, no hay mejor camino que -- formular el repertorio de acciones que en nuestro tiempo se considera que integran el comportamiento de un contribuyente educado. -- Tal repertorio, no puede agotarse en aquellas fórmulas que oficialmente se le exigen, sino que ha de extenderse a todas cuantas deriven del tipo de cultura vigente en nuestro tiempo y más concretamente de los principios generales inspiradores del ordenamiento jurídico. Es decir no basta el cumplimiento por el contri-

buyente de sus deberes materiales y formales, sino que es preciso la fiscalización por el contribuyente de la acción estatal en el ámbito tributario, es decir, ha de mostrar su resistencia al comportamiento antijurídico de la Administración. No debemos olvidar no obstante, las enérgicas prerrogativas de que la Administración dispone, para que pueda pedirse siempre al particular la adopción de una actitud de enérgico enfrentamiento con los órganos del Fisco. Tal vez por la serie de intereses en juego es por lo que la administración fiscal, ha olvidado la urgente tarea educadora del contribuyente. Para conseguir el resultado que se persigue, conviene robustecer la conciencia tributaria de tal forma que las prestaciones, no se produzcan con la ayuda de engaños o anestésicos dirigidos a hacerlas imperceptibles o poco dolorosas -como postulan ciertas corrientes de psicologismo fiscal, sino antes al contrario como pagos que sean en su oportunidad y en su sentido plenamente enteligibles y libremente aceptados y que por tanto generen sacrificios mensurable que el contribuyente realiza con el apoyo moral de su sentimiento de solidaridad.

Es mediante una política pedagógica que robustezca la responsabilidad moral del contribuyente, como se pueden conseguir resultados eficaces sin perjuicio de adoptar para los casos patológicos insalvables otras disposiciones fuertemente sancionadoras, que pongan los intereses fiscales a salvo de conductas irremediablemente antijurídicas. Esta política pedagógica ha de instrumentarse por dos vías: la acción de la administración tributaria y la de la Universidad.

Respecto a la primera, es preciso eliminar ciertas presunciones que dañan la ética tributaria, entre ellas la del Fisco usurpador o Estado ladrón. Esta actitud ha de ser combatida mediante -

un sistema de claridad u probidad fiscales, de tal forma que la colectividad ha de saber con certeza y exactitud como se administran los caudales públicos y en que el programa de ordenación de gastos no ampare la creación en el cuerpo social de situaciones de privilegio financiadas con el esfuerzo común. Otro principio que debe destrirse, es el de la incredulidad sistemática por parte de los organos estatales respecto de la veracidad de las declaraciones tributarias. Este principio se convierte en uno de los más vigorosos factores de destrucción de la educación tributaria y de consecuencias funestas para la salvaguarda de los puros intereses materiales de la Hacienda. Junto a la eliminación de ciertas presunciones se hace preciso una política de información tributaria, que puede llevarse a cabo mediante la prensa y demás medios de difusión, así como a través de la elaboración del presupuesto con el mayor rigor posible y la máxima publicidad, clarificando cada una de las cuantías, para sí hacer viable la política democrática que tanto se postula.

El otro camino por el que puede realizarse la política educativa, es el los centros de enseñanza, los cuales han de disfrutar de un amplio campo de autonomias y libertades culturales que permitan la enseñanza de los ideales éticos y de justicia que inspiran el derecho financiero.

Con esta política educativa se podrían lograr entre otros los siguientes resultados: Justicia y racionalidad del sistema tributario: simplificación de la administración financiera y sobre todo a los efectos que nos interesa, un nuevo sentido del proceso tributario; en el orden procesal, a medida que se eleva el nivel educativo de la colectividad, se eliminan un buen número de proce

los tributarios -dado que el comportamiento del contribuyente y de los organos de gestión tributaria no discurrirán en la normalidad_ de los casos por cauces de antijuricidad-, y por otro lado los procesos que subsisten cambian de sentido y aque se orientan preferentemente a obtener resoluciones judiciales de tipo estrictamente interpretativo. Para conseguir esta educación tributaria plena, el contribuyente ha de disponer de los suficientes recursos y no puede estar sometido a tantas cortapisas y limitaciones como las que nos ofrece nuestra legislación vigente. El ejercicio de los mismos no puede general salvo en casos muy excepcionales de notoria mala fe o temeridad, sanciones u otro tipo de efectos judiciales que coaccionen el ánimo del contribuyente y puedan disuadirle de utilizarlos.

Encuadrada la actuación de los administrados en los supuestos evidentemente dolosos o culposos, se generaría la aplicación de las correspondientes sanciones previstas en el Código Penal sobre el dolo o la culpa, con lo que se retraerían algunos presuntos recurrente.

Por otro lado, entendemos, que los intereses pecuniarios del Fisco solo experimentarían un pequeño quebranto momentaneo, puesto que decidida la controversia por los tribunales ordinarios, la Administración podría hacer efectivos en caso de sentencia favorable a la misma los créditos tributarios. Lo que me parece absolutamente urgente en una reforma de la jurisdicción ordinaria, bien sea aumentando el número de organos jurisdiccionales o mediante una mejor especificación en cuanto a sus funciones. En otro caso la demora con que suelen producirse las actuaciones jurisdiccionales, se traduciría en una paralización inevitable de todo el mecanismo recaudatorio. Se hace pues preciso que las sentencias se dicten con absoluta imparcialidad e independencia y al mismo tiempo con la ma

yor prontitud. No desconocemos ni olvidemos las dificultades presupuestarias que toda reforma jurisdiccional puede implicar, pero es timamos imperiosa la necesidad de resolverlo cuanto antes. Solo de esta manera, la administración fiscal no podrá oponer el argumento de la imposibilidad de hacer efectivos sus créditos.

También podría admitirse la posibilidad de imponer ciertos - intereses de demora en favor de la Administración cuando el contribuyente conocedor de la morosidad de los trámites judiciales aun-- que sin incidir en dolo o en culpa solicitase de ellos la resolu-- ción de la pretensión, Esta afirmación la hacemos suponiendo que - tal reforma jurisdiccional no se hubiese operado.

Existe además una cuestión de fundamental importancia y que_ nosotros no podemos dejar de aludir siquiera someramente en cuanto constituye lo que denominaríamos la vertiente negativa del principio solve & repete.

7.3.- LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Este tema que ha sido objeto de especial estudio por el Profesor Corral Guerrero en su tesis doctoral todavía inédita, constituye lo que nosotros denominaremos la vertiente negativa del -- principio solve et repete. En efecto la Administración percibe los tributos ejecutoriamente a través del citado principio. Pero interpuesto un recurso por el contribuyente, puede resultar que tal derecho o ingreso haya sido indebido. Por ingreso indebido entende-- mos, no ingreso excesivo ni erróneo, sino ilegal, es decir, como - apunta Rossy, ingreso realizado a la Hacienda sin legítimo derecho de esta a percibirlo, -introducciones de Derecho Financiero, Bosch,

Barcelona 1.959, página 534-, o como dice Corral, ingreso en el - que se da una obligación preexistente liquidada a través del acto administrativo, pagada mediante el pago presuntivamente debido como consecuencia de la liquidación, y por último removida por razones de legalidad. Prescindiendo de la devolución de impuesto ex-- , cepcionales, lo normal es que la misma se opere transcurrido un -- cierto tiempo que normalmente no suele ser inferior a los seis me-- ses. Los trámites de esta devolución suelen ser lentos por la pro-- pia mecánica y la deficiencia organizativa de la administración -- tributaria. Suponiendo que se produzca la devolución de dichos in-- gresos en un plazo no superior a cinco años -puesto que en este su puesto prescribe el derecho a exigir la devolución de los ingresos indebidos conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria-, - resulta que el contribuyente en el mejor de los casos solo percibirá la cantidad que ha satisfecho en el momento del pago - téngaseen cuenta que la devolución podrá ser total o parcial-. En estos - supuestos, resulta indudable, como el contribuyente que satisfizoel impuesto en virtud del principio solve et repete, se verá nota-- blemente perjudicado si percibe el mismo importe cuando ya han - - transcurrido muchos meses desde su ingreso.

Se exigirán en este caso fórmulas correctivas que pusiesen - un poco de equilibrio en las relaciones económicas Fisco-contribu-- yentes. Este procedimiento indemnizatorio podría articularse reco-- nociendo el contribuyente el derecho a unos intereses de demora -- por el tiempo transcurrido desde la reclamación por el mismo hasta la devolución por la Administración. Este interés debería ser equivalente al exigible al contribuyente moroso, por el principio de - igualdad que ante la Ley deben observar tanto la Administración como los particulares.

Lo que ha acontecido hasta la fecha, ha sido todo lo contrario:

Con razón se ha podido afirmar por el Profesor Sainz de Buja²nda -en su prólogo a la obra El Proceso Económico Administrativo de Suspensión en el Derecho Español, de la que es autor Nieves Borrego, Instituto de Estudios Fiscales, 1.975, página 13-, que la realidad de la vida jurídica en cada país y en cada nivel histórico, no puede desdeñarse. ¿Cuántas veces indemniza efectivamente la Administración Financiera Española a los contribuyentes por los perjuicios causados?. ¿En que medida se corresponde el rigor con que la Administración impone recargos o intereses con su propia responsabilidad por una gestión lenta o deficiente?.

La administración tributaria insuficiente y desorganizada - en muchos aspectos no ha procedido a dar cumplimiento exacto a las resoluciones de los tribunales económico administrativos -en donde normalmente se entablan las peticiones de devolución-, y en los casos en que lo ha hecho, lo realizó con bastante demora y sin abonar cantidad indemnizatoria alguna al contribuyente. No podemos olvidar el enorme grado de inflación y depreciación monetaria que se ha observado en los últimos años, por lo que la fórmula compensatoria resulta algo de estricta justicia. De ello se ha hecho eco la recientemente publicada Ley General Presupuestaria - de 4 de Enero de 1.977, que su artículo 45 prevee el abono de intereses por la Administración. Si la Administración no pagare al acreedor de la $H^2 P^x$ dentro de los tres meses siguientes al día de la notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación habrá de abonarle el interés de demora sobre la cantidad debida desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

Otra fórmula adecuada, podría ser la utilizada en orden a la devolución con ciertos títulos de la deuda pública consistente en actuar sobre valores de un carácter permanente, como la referencia al valor oro o plata, o a ciertas monedas de carácter estable, ver bi gracia, marcos. De esta forma estimando en dicha divisa el valor de lo pagado podría sin dificultad y desequilibrios notables porce derse a la devolución sin grave quebranto de los intereses económi cos del contribuyente.

En el caso de una negativa por parte de la Administración a a dar cumplimiento de la dictada devolución, consideramos que a pesar de sus garantías y prerrogativas de que disfruta con arreglo al or denamiento administrativo y la Ley General Tributaria, artículos - 71 y siguientes, podría ser compelida por vía jurisdiccional al -- cumplimiento de dichas obligaciones de devolución, pudiendosele im poner las sanciones pertinentes en caso de notoria resistencia. -- Así se cumpliría perfectamente el principio de independencia del - poder judicial consagrado en el artículo 110.1 del Proyecto Constitu cional, y el artículo 112 del mismo texto que señala lo siguiente: "Es obligado a acatar las sentencias y resoluciones firmes de los jueces y tribunales así como prestar la colaboración requerida por estos en el curso del proceso y en la ejecución y cumplimiento de lo resuelto".

De capital importancia nos parece así mismo el artículo 115de la Ley Fundamental, que establece: "Que los daños que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la administración de justi-- cia, dará derecho a una indemnización conforme a la Ley a cargo -- del Estado".

CAPITULO VIII - CONCLUSIONES DEFINITIVAS.

PRIMERA.

El principio solve et repete, a pesar de la decadencia que muchos creen, continúa estando vigente en nuestro país.

SEGUNDA.

Este desafortunadísimo principio, criticado por casi todos los autores ha sido no obstante recogido explícita o implícitamente por la gran mayoría de los textos positivos. Explícitamente -- por la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 27 de Diciembre de 1.956, e implícitamente - pero no por ello con menos gravedad- por las restantes normas legislativas, al no pronunciarse sobre derogación.

TERCERA.

La jurisprudencia, que podría haber desempeñado una inmensa tarea en orden a la abolición de este principio, lo único que ha realizado ha sido una profunda dulcificación del mismo, aunque -- con un criterio desgraciadamente poco coherente y uniforme. Su labor se ha limitado a remitirse a la Leyes Especiales para determinar la vigencia o no del malhadado principio.

CUARTA.

La Reforma Tributaria pendiente de aprobación cuando redac-

tamos estas líneas, no se ha ocupado para nada de la mencionada - regla, sino que antes al contrario impone en algunos supuestos, el pago anticipado verbi gracia, en el Impuesto de la Renta de las -- Personas Físicas-, incluso antes de que sea realizado el hecho imponible, y por tanto antes de que la obligación tributaria haya nacido, tal vez siguiendo una inspiración foránea de matices clara--mente pragmáticos aunque reñidos con la técnica jurídica.

QUINTA.

Donde unicamente podemos hallar algún indicio de una futura supresión del principio, es en el borrador de Constitución Española, también pendiente de aprobación. En esta Ley Fundamental, se recogen los derechos básicos por los que debe regirse la comunidad - nacional, y entre ellos el de "igualdad ante la Ley, el de capacidad contributiva y el de libre acceso a los tribunales de justicia". De la interpretación sistemática de los preceptos donde se recogen estos principios, ha de resultar que en un futuro muy próximo la - abolición del principio si no se desea que se produzca una auten--tica distorsión en doto el ordenamiento jurídico español por evi--dente contradicción con la citada Ley Fundamental.

- BIBLIOGRAFIA -
=====

B I B L I O G R A F I A

- ABELLA. Tratado Teórico Practico de lo Contencioso_ Administrativo. Madrid 1.888.
- ALBADALEJO. Instituciones de Derecho Civil Boch Barcelo_ na 1.974.
- ALBIÑANA Conferencia sobre Recaudación -Servicio de_ Publicaciones del Ministerio de Hacienda- - Madrid 1.970.
- ALCALA ZAMORA Lo contencioso Administrativo. Buenos Aires 1.942.
Preocupaciones y Directivas del Derecho Pro_ cesal Contemporaneo - Boletín del Instituto de Derecho Comparado de Méjico nº. 12.
- ALFARO. Tratado Completo de lo Contencioso Adminis- trativo. Madrid 1.875.
- ALVAREZ SUAREZ Curso de Derecho Romano - Editorial de Dere_ cho Privado. Madrid 1.956.
- ALLER Comentarios al Reglamento General de Recau- dación. Ministerio de Hacienda. Madrid 1972

- BASCIU Contributo allo Studio della Obbligazione -
Tributaria. Napoles 1.966.
- BAYON MARINE Control Jurisdiccional de la Actividad de_
los Jurados Tributarios. Revista de la Ad-
ministración Pública nº 48.
- BECKER RIEWALD Y KOCH. Reichsabgabenordnung. Colonia 1.963.
- BELIN 1'Egalite des citoyens devant les charges_
publiques. Dalloz. Paris 1.936.
- BELTRAN DE HEREDIA El Cumplimiento de las Obligaciones - Ma- -
drid 1.956.
- BERLIRI Principi di Diritto Tributeri - Milán 1.957
Appunti sulla Regola del Solve et Repete in
il Diritto Tributario in la Corte in Sede -
Giurusdizionale. Corso Istituzionale di Diri_
tto Tributario - Milán 1.974.
- BIELSA Estudios de Derecho Público - Buenos Aires_
1.951.
- BLUMENSTEIN Sistema di Diritto delle Imposte - Milan --
1.954.
- BUHLER Lehrbuch des Steuerrechts - Tubinga 1.918.
- CANINO Il Solve et Repete a la Questione di Illegi_

timite Costituzionale della legge Istituti-
va del Tributo - Archivio Financiello, volu-
men 10 - 1.961.

- CARDOSO DA COSTA Curso di Direito Fiscal - Coimbra 1.972.
- CARRERO PEREZ Derecho Financiero - Editorial Santillana.
- CASTAN TOBEÑAS Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo_III, Derecho de Obligaciones - Editorial -- Reus - Madrid 1.974.
- CASTRO DE El Negocio Jurídico - Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. Madrid 1.971.
- CERVERA TORREJON La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en - materia de Solve et Repete - Crónica Tributaria n°. 5
- CLAVERO AREVALO El Problema del Solve et Repete en la Re- - ciente Jurisprudencia - R.A.P. N°. 43.
Jurados Fiscales y Jurisdicción Contencioso Administrativa. R.A.P. n°. 39.
- COCIVERA Solve et Repete e Costituzione - Revista Di-
ritto e Pratica Tributaria.
Sulla in Costituzionalita del Solve et Repe-
te. Revista Temi Tributari 1.961.

- CORTES DOMINGUEZ Ordenamiento Tributario Español - Tecnos --
1.968
El Principio de Capacidad Contributiva en -
el Marco de la Técnica Jurídica - R.D.F.H.P.
nº. 54.
- CORREALE Necroscopia di un Istituto - Revista Nuova_
Rassegna 1.961.
- DANTE ANGELOTTI La Pretesa Giuridica - 1.932.
- DIEZ ALEGRIA La extinción de la Obligación Tributaria. -
R.D.F.H.P. nº 68.
- DIEZ PICAZO Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial.
Estudios sobre Jurisprudencia Civil - Madrid
1.966.
- FENECH Derecho Procesal Tributario - Editorial Bosch
Barcelona 1.949.
- FERNANDEZ GUIJARRO Conferencias sobre Recaudación - Ministerio_
de Hacienda 1.970.
- FERREIRO LAPAZA La Extinción de la Obligación Tributaria --
R.D.F.H.P. nº 77.
- FONROUGE Derecho Financiero - Buenos Aires 1.965.
- GARBAGNATI La Giurisdizione Amministrativa - Milan -
1.950.

- GARCIA AÑOVEROS El Régimen Tributario de la Investigación y
Explotación de Hidrocarburos - R.D.F.H.P. -
nº. 40.
- GARCIA ENTERRIA La lucha contra las Inmunidades del Poder en
Derecho Administrativo - R.A.P. nº. 38.
Curso de Derecho Administrativo -Civitas - -
1.977.
- GARCIA GALLO Manual de Historia del Derecho Español - Ma-
drid 1.964.
- GARRIDO FALLA Tratado de Derecho Administrativo -Madrid --
1.961.
La Administración y la Ley - R.A.P. nº. 6
El Derecho Administrativo y sus Ideas Cardinales - R.A.P. nº. 7.
- GIANNINI Iconcetti Fondamentali del Diritto Tributari
Turín 1.956
Istituzioni di Diritto Tributario - Milán --
1.974.
- GIARDINA Le Basi Teoriche del Principio de Capacita -
Contributiba. Milan 1.961.
- GONZALEZ BERENGUER Materia Contenciosa y Fiscalización de la --
Discreccionalidad - R.A.P. nº 37'

GONZALEZ PEREZ

La Justicia Administrativa en España - Ma- -
drid 1.974.

Fiscalizacion Jurisdiccional de los Acuerdos
de los Jurados Tributarios - Revista Crítica
de Derecho Inmobiliario - 1.968.

Comentarios a la Ley de la Jurisdiccion Con-
tencioso Administrativa - Civitas 1.978.

GUASP

Derecho Procesal Civil - I.E.P. Madrid 1.968
La Pretensión Procesal. Anuario de Derecho -
Civil - Madrid 1.952.

Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil
Madrid 1.943.

HARO CREMADES

Conferencias sobre Recaudación - Ministerio_
de Hacienda 1.970.

HERNANDEZ GIL

Derecho de Obligaciones - Madrid 1.960.

IGLESIAS

Instituciones de Derecho Romano - Editorial_
Ariel - Barcelona 1.958.

JARACH

Curso Superior de Derecho Tributario - Buenos Aires 1.969.

JUANO de

Derecho Tributario - Buenos Aires.

KORNPROBST

La Notion de Partis et le REcours pour Exces-
de Pouvoir. Paris 1.959.

LARGE

La Solidarite Devant l'Impot - R.J.F. - 1.958

- LICCARDO Introduzione dello Studio del Diritto Tributari
rio - Napoles 1.962.
- LORIO Il Principio Costituzionale d'Eguaglianza --
Milan 1.965.
- LUCA de La Riforma del Contencioso Tributario - Ar--
chivo Finanziaio volumen III - 1.963..
- MAFFEZONI Motivi e Limiti di Efficacia della Abolizio-
ne del Solve et Repete - Revista Diritto Proce
sale 1.961.
Il Principio di Capacita Contributiva nel Diri
tto Finanziaio - Turin 1.970.
Il Procedimento di Imposizione nello Imposte
Generale sulle Entratata - Napoles 1.965.
- MARTIN RETORTILLO El Principio del Previo Pago - Revista de Dere
cho Procesal n^o. 1 - 1.951.
Las Sanciones de Orden Público en el Derecho
Español.
- MENDIZABAL ALLENDE Significado actual del Principio Solve et Repe
te R.A.P. n^o 43.
- MICHELI In Tema di Costituzionalite del Solve et Re-
pete - Milan 1.960
Presupposti Cistituzionali del Solve et Repe
te - Studi Parmensi 1.951.
- MONTESANO Solve et Repete Tributario o Accertamento dere

11a Incostituzionalità Derivata - Revista -
Giurisprudencia Costituzionale 1.961.

MORTARA Comentario del Codice di Procedura Civile --
Volumen I.

MOSQUERA Y CARRETERO Comentarios a la Reforma de lo Contencioso -
Administrativo - Civitas 1.974.

MUSGRAVE Teoria de las Finanzas Públicas.

NAPOLITANO Illegittimità Costituzionale del Solve et Re
pete. Revista Italiana di Diritto Financiaro
1.961.

NART El pago por Consignación - Revista de Dere--
cho Privado 1.951.

NAWIASKY Steuerrechtliche Grundfragen - Munich 1.926.

NIEVES BORREGO El Procedimiento Económico Administrativo de
Suspensión en el Derecho Español - I.E.F. --
1.975.

ORTEGA El Pago como Negocio Abstracto - Revista Ge-
neral de Legislación y Jurisprudencia 1.945.

- OTTO MAYER Le Droit Administratif Allemand - Paris 1904
- PALOMINO Comentarios a la Ley 10/73, de 17 de Marzo so
bre Modificaciones de la Ley de la Jurisdic--
ción.
- PEÑA HERNANDO El Alcance del Principio Solve et Repete. El
Gravamen del Interes del Precio Aplazado en_
las Compraventas - Crónica Tributaria nº 11.
- PERA VERDAGUER Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Con-
tencioso Administrativa - Bosch, Barcelona -
1.962 y 1.973.
- PEREZ DE AYALA La Estructura Económico Financiera Interna -
de Nuestro Sistema Tributario - R.D.F.H.P. -
nº 66
- PEREZ ROYO El Pago de la Duda Tributaria - Civitas.
- PRAENA Aplazamiento y Fraccionamiento de Deudas Tri_
butarias.
Conferencias sobre Recaudación - 1.970.
- PERULLES BASSAS Manual de Derecho Fiscal - Bosch Barcelona -
1.961.
- PRESUTTI Solve et Repete in Nuovo Italiano - Volùmen_
XII. 1.956.

- PRIETO CASTRO Derecho Procesal Civil Tomo I - Editorial de
Derecho Privado. Madrid 1.964.
- RODRIGUEZ BEREIJO Introducci3n al Estudio del Derecho Financier
ro. I.E.F. 1.976.
- ROSSY Procedimientos Recaudatorios.
La Imputaci3n de Pago Tributario - R.D.F.H.P.
1.952.
El Pago de la Deuda Tributaria - R.D.F.H.P. n^o.
3.
- RUSSO1 Diritto a Processo nello Obligazione Tribuc-
ria - Milan 1.969.
- SAINZ DE BUJANDA Notas de Derecho Financiero - Facultad de De-
recho, Madrid 1.975.
Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tribut
tario Espa3ol. H.D. n^o 3.
La Gran Paradoja de la Ley General Tributaria
R.D.F.H.P. n^o. 54
Teoría Jurídica de la Exenci3n Tributaria H^a
y D^o Volumen III.
Teoría Jurídica de la Educaci3n Tributaria --
Revista Facultad Derecho 1.967
Determinaci3n de las Bases Imponibles. Los Met
odos y su proyecci3n sobre la estructura del
sistema Tributario. - Discurso de Entrada en_
la Academia de Jurisprudencia, Madrid 1.970.

- SALES Omisión del Ingreso del Recargo de Prórroga
C.T. nº. 3
- SALVATORE LA ROSA Eguaglianza Tributaria el Esenziono Fiscali
Milan 1.968.
- SANTAMARIA El problema de los Plazos en el Recurso Con-
tencioso Administrativo. Prescripción o Cadu-
cidad. R.A.P. nº. 58
- SANTI ROMANO Framento di un Dizionario Guiridico - Milan_
1.963.
- SERRANO GUIRADO El Fundamento del Requisito Solve et Repete_
R.D.F.H.P. nº. 5 1.952.
- SOLER ROCH Los Recargos de Prórroga y Apremio en los --
Tributos de la Hacienda Pública - I.E.F. - -
1.974.
- TESORO
- TIPKE-KRUSE Reichsabgabenordnung - Colonia 1.965.
- TRUJILLO, QUINTANA Y
BOLEA Comentarios a la Ley de los Contencioso Admi-
nistrativo - Madrid 1.965.
- TURPIN VARGAS La Suspensión de la Ejecutoriedad de los Ac-
tos Administrativos. H.P.E. nº.

- UNIVERSO Indubio contra Fiscum e Solve et Repete - Ar
chivo Finanziaio volumen IX.
- VAZQUEZ DE PRADA La Interpretación Jurisprudencial del Solve_
et Repete R.A.P. nº 75.
- VILLAR PALASI La Doctrina del Acto Confirmatorio - R.A.P.
nº. 8.
- VICENZO FILOSA Archivo Finanziaio, volúmen I - 1.955.
- ZINGALI El Principio Solve et Repete en Italia y en_
España R.D.F.H.P. nº 1.956.

- I N D I C E -
=====

I N D I C E

INTRODUCCION.

CAPITULO I - EVOLUCION HISTORICA.

- 1.1 DERECHO ROMANO.- Desde los orígenes al siglo IV.
- 1.2 DERECHO GERMANICO.- Siglo V al Siglo VII.
- 1.3 DERECHO FORAL.- Siglo VIII a mediados del Siglo XIII
- 1.4 DERECHO ROMANO CANONICO Y DERECHO COMUN.- Mediados -
del siglo XIII al Siglo XVIII.
- 1.5 EPOCA CONTEMPORANEA.- Siglos XIX y XX

CAPITULO II - ESTRUCTURA DEL PRINCIPIO.

- 2.1 CONCEPTO
- 2.2 NATURALEZA JURIDICA.
- 2.3 FUNDAMENTO.
- 2.4 AMBITO DE APLICACION.

CAPITULO III - ELEMENTOS INTEGRANTES DEL PRINCIPIO.

- 3.1 EL PAGO.
- 3.1.1 CONCEPTO Y ACEPCIONES.
- 3.1.2 NATURALEZA JURIDICA
- 3.1.3 EL PAGO EN DERECHO TRIBUTARIO.
- 3.1.3.1 CONCEPTO Y NATURALEZA
- 3.1.3.2 REGULACION POSITIVA.
- 3.1.3.3 LOS SUJETOS.
- 3.1.3.4 EL OBJETO.
- 3.1.3.5 FORMAS.- En efectivo y Efectos Timbrados.
- 3.1.3.6 CIRCUNSTANCIAS.
- 3.1.3.6.1 LUGAR.

- 3.1.3.6.2 TIEMPO.
- 3.1.3.6.3 LA CONSIGNACION
- 3.1.3.6.4 LA IMPUTACION.
- 3.1.3.6.5 LA PRUEBA.
- 3.1.3.7 EFECTOS.
- 3.1.3.8 CONCLUSIONES GENERALES
- 3.2 EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- 3.2.1 EL PROCESO TRIBUTARIO.
- 3.2.2 LOS SUJETOS:
- 3.2.2.1 ORGANO JURISDICCIONAL.
- 3.2.2.2 LAS PARTES.
- 3.2.3 EL OBJETO.- La Pretensión Procesal Tributaria.
- 3.2.4 LA ACTIVIDAD PROCESAL TRIBUTARIA.
- 3.2.5 CONCLUSIONES DEL RECURSO.

CAPITULO IV - JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA SOBRE EL PRINCIPIO.

- 4.1 ANTERIOR A LA LEY DE 27 DE DICIEMBRE DE 1.956.
- 4.2 POSTERIOR A LA LEY DE 27 DE OCTUBRE DE 1.956.
- 4.2.1 ANTERIOR A LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1.963.
- 4.2.2 POSTERIOR A LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY DE 17 DE MARZO DE 1.963.
- 4.3 EL PRINCIPIO EN LA DOCTRINA DEL CONSEJO DE ESTADO.

CAPITULO V - EL PRINCIPIO EN EL PROYECTO DE CONSTITUCION ESPAÑOLA DE 1.958.

CAPITULO VI - EL PRINCIPIO EN EL DERECHO COMPARADO.

- 6.1 ITALIA.
- 6.2 PORTUGAL.
- 6.3 ALEMANIA.
- 6.4 ARGENTINA.
- 6.5 ESTADOS UNIDOS.

CAPITULO VII - ENJUICIAMIENTO CRITICO DEL PRINCIPIO.

- 7.1 NECESIDAD DE SUPRESION DEL PRINCIPIO.
 - 7.1.1 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.
 - 7.1.2 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
- 7.2 FORMULA CONCILIADORA DE LOS INTERESES EN JUEGO.
- 7.3 DEVOLUCION DE LOS INGRESOS INDEBIDOS.

CAPITULO VIII - CONCLUSIONES DEFINITIVAS.

BIBLIOGRAFIA.